

## **NOTA TÉCNICA Nº 02/2024: PRELIMINAR DE AUDITORIA**

**MANUAL DE AUDITORIA DA CONTABILIDADE REGULATÓRIA PARA O  
SETOR DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS CANALIZADO NO ESTADO DO PARANÁ  
PARA COMPANHIA PARANAENSE DE GÁS - COMPAGAS**

Minuta do Manual de Auditoria para Consulta –  
Preparada pela Quantum do Brasil Ltda.

**Fevereiro 2024**

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

**RESUMO**

O presente documento contém a proposta preliminar do Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias para o serviço de distribuição de gás canalizado no Estado do Paraná. Foram abordadas, dentre outras, diretrizes, regras, instruções e formatos a serem utilizados em relação às contas descritas no Manual de Contabilidade Regulatória, considerando seu conteúdo e função (estrutura, agrupamento e código de classificação), forma de lançamento e registro dos fatos contábeis nas contas pertinentes (esquemas contábeis); metodologia e critérios de avaliação de elementos patrimoniais e de itens de resultado, bem como parâmetros e procedimentos aplicáveis à auditoria da contabilidade de custos da empresa regulada e dos registros dos custos e despesas incorridos na prestação dos serviços objeto de regulação, bem como de atividades extra concessão.

**Palavras-chave:** auditoria, contabilidade regulatória, contabilidade societária, plano e manual de contas regulatórias.

Diretoria de Regulação Econômica - DRE  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b>OBJETIVO GERAL E APLICABILIDADE</b> .....	<b>5</b>
2.1.	OBJETIVO GERAL .....	5
2.2.	APLICABILIDADE .....	6
<b>3.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES GERAIS DE CONTABILIDADE E AUDITORIA</b>	<b>6</b>
3.1.	GENERALIDADES DOS PLANOS E MANUAIS DE CONTAS .....	6
3.2.	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS .....	7
3.3.	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS REGULATÓRIAS .....	12
<b>4.</b>	<b>PROCEDIMENTOS GERAIS DE AUDITORIA</b> .....	<b>14</b>
4.1.	CONCEITUAÇÃO .....	14
4.2.	AUDITORIA INTERNA E EXTERNA .....	15
<b>4.2.1.</b>	<b>Auditor interno</b> .....	<b>15</b>
<b>4.2.2.</b>	<b>Auditor externo (ou independente)</b> .....	<b>17</b>
4.3.	CONTROLES INTERNOS .....	20
<b>5.</b>	<b>ETAPAS DA AUDITORIA REGULATÓRIA</b> .....	<b>22</b>
5.1.	DEFINIÇÃO DO OBJETIVO .....	23
5.2.	PLANEJAMENTO .....	24
<b>5.2.1.</b>	<b>Determinação do risco de auditoria</b> .....	<b>26</b>
5.3.	COLETA DE INFORMAÇÕES .....	28
<b>5.3.1.</b>	<b>Tipos de evidências e métodos de coleta</b> .....	<b>29</b>
<b>5.3.2.</b>	<b>Classificação da evidência por forma (o que fornece prova)</b> ....	<b>29</b>
<b>5.3.3.</b>	<b>Classificação da evidência por fonte</b> .....	<b>30</b>
<b>5.3.4.</b>	<b>Classificação da evidência por tipo de prova fornecida</b> .....	<b>31</b>
5.4.	SELEÇÃO DE AMOSTRAS (AMOSTRAGEM) .....	32
<b>5.4.1.</b>	<b>Tipos de amostra</b> .....	<b>33</b>
5.5.	ANÁLISE DE DADOS .....	33
<b>5.5.1.</b>	<b>Testes de observância (sinônimo de testes de aderência e testes de conformidade)</b> .....	<b>34</b>
<b>5.5.2.</b>	<b>Testes substantivos</b> .....	<b>35</b>
5.6.	RASTREAMENTO .....	36

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**

## Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

5.7.	VERIFICAÇÃO <i>IN LOCO</i> .....	37
5.8.	EVIDÊNCIAS .....	37
5.9.	PAPÉIS DE TRABALHO.....	41
<b>6.</b>	<b>PROGRAMAS DE AUDITORIA .....</b>	<b>45</b>
6.1.	PROGRAMA DE AUDITORIA DE ATIVO IMOBILIZADO.....	47
<b>6.1.1.</b>	<b>Avaliação da conformidade dos conceitos aplicados .....</b>	<b>47</b>
6.2.	ACOMPANHAMENTO.....	72
<b>6.2.1.</b>	<b>Principais partes relacionadas .....</b>	<b>72</b>
<b>7.</b>	<b>RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA.....</b>	<b>73</b>
<b>8.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>89</b>

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

## **1. Introdução**

Considerando as competências da AGEPAR de regular, controlar e fiscalizar os serviços de gás canalizado prestados por concessionária regulada, conforme o disposto na Lei de Criação da AGEPAR, o presente documento contém a proposta de Manual de Auditoria das Demonstrações Regulatórias para os Serviços de Distribuição de Gás Canalizado no Estado de Paraná.

## **2. Objetivo geral e Aplicabilidade**

### **2.1. Objetivo geral**

O Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias tem como objetivo a apresentação dos critérios para avaliação da conformidade regulatória, o estabelecimento de procedimentos para a verificação da adequação dos controles internos, a definição da metodologia para teste dos parâmetros de eficiência e eficácia operacional, a definição de procedimentos para detecção de fraudes ou irregularidades, por meio da avaliação da correta aplicação do Plano de Contas e Manual de Contabilidade Regulatória, a estrutura de contas definida e respectivas instruções contábeis aplicáveis às atividades de distribuição de gás canalizado.

Na concepção deste Manual, foram consideradas normas e procedimentos julgados adequados para serem utilizados como fundamentos para auditoria das operações realizadas pelos concessionários do serviço de distribuição de gás canalizado e a respectiva verificação do resultado dessas operações, mediante aplicação do Manual de Contabilidade Regulatória.

Estes preceitos estão complementados por instruções específicas que visam apresentar as informações da concessionária de forma a possibilitar à AGEPAR avaliar as informações obtidas de forma estruturada para os fins regulatórios.

Por fim, com a leitura e aplicação do Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, o auditor estará apto a desenvolver as atividades de planejamento, verificação, testes, confirmação e reporte dos diversos cenários

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

decorrentes da utilização do Manual de Contabilidade Regulatória, evidenciando sua conformidade ou apontando as não conformidades, observando a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência, que são os princípios da administração pública.

## 2.2. Aplicabilidade

O presente Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias é aplicável ao elenco de informações geradas a partir da utilização do Plano de Contas e do Manual de Contabilidade Regulatória do Estado do Paraná, apresentado de forma preliminar no dia 27/11/2023.

Estes itens têm como objetivo orientar a concessionária sobre qual deve ser o conteúdo dos registros nas contas regulatórias e orientar os auditores sobre os resultados esperados mediante correta aplicação.

As orientações contidas no Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias terão aplicação obrigatória, mediante instrução legal da AGEPAR e deverão ser seguidas pelos servidores da AGEPAR ou por terceiros por ela designados para realização dos procedimentos.

## 3. Considerações gerais de contabilidade e auditoria

### 3.1. Generalidades dos planos e manuais de contas

Para utilização do presente Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, é importante conhecer o Plano de Contas e do Manual de Contabilidade Regulatória.

Plano de Contas (ou Elenco de Contas) é o conjunto de contas, previamente estabelecido, que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos inerentes à entidade, além de servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis.

O plano de contas está dividido nos seguintes grandes grupos:

**Ativo:** contas nas quais são registrados os bens, créditos e direitos que compõem o patrimônio da empresa. Alguns exemplos de ativos são: contas a receber de clientes;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

bens, como máquinas, equipamentos e veículos ou intangíveis, como são os ativos da concessão, ativos de contrato e, ainda, contas de ativos financeiros, como investimentos e instrumentos financeiros.

**Passivo:** contas nas quais são registrados os deveres e obrigações da empresa com terceiros, como parceiros de negócio, bancos e governos. Alguns exemplos de passivos são os créditos dos fornecedores, empréstimos e financiamentos, obrigações fiscais e sociais.

**Patrimônio Líquido:** contas representativas do capital social e reservas, também denominado capital próprio dos acionistas ou cotistas.

**Receitas:** contas nas quais são registradas todas as receitas da empresa. Em geral, são as receitas provenientes de contratos com clientes, advindas da operação direta, como venda de materiais, prestação de serviços, reconhecimento de juros sobre aplicações financeiras, e, até mesmo, da venda de um ativo que não é mais utilizado.

**Custos:** contas onde são registrados os valores empregados para composição dos produtos ou serviços vendidos, como custo de mercadorias comprados, custos de operação e manutenção, dentre outros.

**Despesas:** contas nas quais são registradas todas as despesas incorridas pela organização, sejam administrativas, como folha de pagamento e respectivos encargos, materiais de manutenção, despesas de vendas e despesas gerais, como serviços de terceiros.

Os Manuais de Contas, além de apresentar a listagem de contas, incorporam as normas e procedimentos considerados adequados para serem utilizados como fundamentos para registro das operações realizadas pelas empresas que utilizarão esse plano de contas e a respectiva divulgação do resultado dessas operações.

### **3.2. Demonstrações Contábeis**

As demonstrações contábeis permitem informar a situação da empresa, numa determinada data, aos diversos usuários internos e externos. Elas permitem uma visão da situação da empresa, um ponto de partida para tomada de decisões, análises posteriores e, também, planejamento interno.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

A Lei das Sociedades por Ações, nº. 6.404/76, estabelece que, ao final de cada exercício, sejam elaboradas e publicadas as demonstrações financeiras, junto com suas Notas Explicativas e quadros, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício, a fim de permitir uma análise, pelos diversos interessados, da situação da empresa e do resultado do período.

Além disso, o Conselho Federal de Contabilidade e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis expediram normas estabelecendo procedimentos e orientações sobre a elaboração de determinados relatórios contábeis que compõem as Demonstrações Financeiras, como destacado mais adiante.

Os órgãos reguladores têm a prerrogativa de estabelecer demonstrações financeiras específicas para atendimento aos requisitos regulatório. No Estado do Paraná, a AGEPAR instituiu as Demonstrações Contábeis Regulatórias, a partir do Plano de Contas e do Manual de Contabilidade Regulatória.

As demonstrações financeiras são elaboradas com base na escrituração mercantil das companhias, observando-se os saldos das contas e suas respectivas movimentações. As demonstrações financeiras são divulgadas em comparação com os números apresentados no período anterior.

A seguir, são apresentados os principais demonstrativos financeiros preparados pelas companhias, evidenciando a contabilidade como fonte de informações para a elaboração de cada um deles:

- 1) **Balanco Patrimonial:** é o principal relatório contábil de uma companhia, apresentando: (i) de um lado, onde os recursos da empresa estão aplicados, ou seja, os ativos da organização, os seus bens patrimoniais, tais como os recursos em caixa, as aplicações financeiras, os investimentos, estoques, as contas a receber e outros direitos e os bens imobilizados e intangíveis, e (ii) no outro lado, as fontes dos recursos utilizados para o financiamento dos ativos, distribuídas em capital de terceiros, representado pelo Passivo, como as obrigações com fornecedores, empréstimos e financiamentos em aberto, tributos a recolher, e o capital próprio dos acionistas, representado pelo grupo do Patrimônio Líquido.

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

O Balanço Patrimonial é um retrato dos saldos das contas patrimoniais na data de encerramento do exercício.

- 2) **Demonstração do Resultado do Exercício – DRE:** a DRE é elaborada a partir dos saldos das contas de Receitas, de Custos e de Despesas, na data de encerramento do exercício, imediatamente antes de sua baixa para a apuração dos resultados. Informa a contribuição das atividades de negócio da companhia para a formação do lucro bruto, representadas pelas receitas operacionais, deduzidos os respectivos custos operacionais. Apresenta as outras receitas e despesas gerais, o resultado financeiro do exercício, as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias. Mostra, ainda, os tributos incidentes sobre o resultado fiscal (lucro real), que ajusta o resultado – lucro ou prejuízo líquido, e informa resultado líquido por ação. A estruturação da DRE segue o estabelecido no artigo 187 da Lei 6.404/1976.
- 3) **Demonstrações dos Fluxos de Caixa – DFC:** a DFC foi introduzida pela Lei 11.638/2007 (que alterou de forma relevante a Lei 6.404/1976) e veio em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. A DFC apresenta as alterações ocorridas, durante o exercício social, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, três fluxos, quais sejam: o das operações, dos financiamentos e dos investimentos. A DFC é elaborada a partir das movimentações verificadas nas contas patrimoniais e nas de resultado que tenham tido repercussão no Caixa e nos equivalentes de Caixa da companhia. Basicamente, existem dois modelos de apresentação da DFC: (i) o método direto, que parte da movimentação efetiva do Caixa e equivalentes, computando-se os recebimentos e pagamentos, com a utilização das informações da tesouraria. O método é mais preciso, porém mais trabalhoso e por isso é menos utilizado; (ii) o método indireto, que parte do resultado da empresa, com a incorporação de ajustes referentes a receitas auferidas e despesas incorridas que não representaram movimentação financeira (depreciação, por exemplo). Este método é mais simples de ser elaborado,

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

contudo não prejudica o resultado da demonstração. Por este motivo, é o mais utilizado pelas empresas.

- 4) **Demonstração do Valor Adicionado – DVA:** a DVA apresenta o valor da riqueza gerada pela companhia e a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. A base para a elaboração da DVA é a própria escrituração da companhia, que deve ser preparada com observância das Normas Contábeis aplicáveis, tendo como referencial importante o Princípio Contábil da Competência. Principalmente, são utilizadas as informações disponíveis na Demonstração dos Resultados do Exercício. A riqueza a que se refere o demonstrativo, é representada pela diferença entre o valor de sua produção e o valor dos bens e serviços produzidos por terceiros, utilizados no processo de produção da empresa. A DVA pode ser utilizada como fonte de informações gerenciais, proporcionando a análise de desempenho da companhia na utilização dos fatores de produção para a geração da riqueza e na avaliação do desempenho social, na medida em que permite conhecer a riqueza gerada e sua distribuição entre empregados, governos, financiadores e acionistas. A DVA é obrigatória para empresas de capital aberto, por força da lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e sua adoção foi regulamentada em 2008, pelo pronunciamento técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado (DVA).
- 5) **Demonstrações do Resultado Abrangente:** a Demonstração do Resultado Abrangente é uma importante ferramenta de análise gerencial. Não está prevista na Lei nº 6.404/1976, contudo, tem sua obrigatoriedade determinada pela Resolução CFC nº 1.185/2009 e pelo CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários. Resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC, e incluem, dentre outros: (a) variações na reserva de reavaliação; (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior; (d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, (e) parcela efetiva de ganhos ou perdas advindos de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de Caixa. A Demonstração do Resultado Abrangente compreende a demonstração do resultado e os outros resultados abrangentes registrados em conta específica do Patrimônio Líquido.

- 6) **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL:** este relatório contábil apresenta as mudanças que ocorrem no patrimônio líquido da empresa durante um exercício, dentre as quais, a integralização ou a redução de capital; a destinação de resultados do período; os ajustes de exercícios anteriores; a compensação de prejuízo; a reavaliação de ativos, quando permitida; o acréscimo ou redução das reservas da empresa; a ocorrência de outros resultados abrangentes, como os ajustes de avaliação patrimonial. A DMPL foi instituída pela Resolução CFC nº 1.185/2009, em substituição à Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA). As informações para a elaboração da DMPL estão disponíveis nos registros contábeis existentes nas contas componentes do grupo do Patrimônio Líquido.
- 7) **Nota Explicativas às Demonstrações Contábeis:** as Notas Explicativas não são consideradas demonstrações contábeis, mas sim um complemento destas<sup>1</sup>. A função deste complemento é dar informações que venham a suprir dúvidas quanto às operações que a empresa tenha feito durante o ano. As Notas Explicativas são informações que visam complementar as demonstrações financeiras e esclarecer aspectos tais como os critérios contábeis utilizados pela empresa, a composição dos saldos de determinadas Contas, os métodos de

---

<sup>1</sup> art.176 § 4º da Lei 6.404/76: “As demonstrações contábeis serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.”

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

depreciação, os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, dentre outros. Fundamentalmente, estas informações são utilizadas por bancos, acionistas, organizações de usuários, reguladores e demais partes interessadas.

**3.3. Demonstrações Contábeis Regulatórias**

O Manual de Contabilidade Regulatória estabelece o seguinte conjunto completo de Demonstrações Financeiras para fins regulatórios, que se constitui o objeto inicial dos procedimentos definidos no presente Manual de Auditoria:

- a) Balanço Patrimonial Regulatório;
- b) Demonstração do Resultado Regulatório;
- c) Demonstrações do Fluxo de Caixa Regulatório;
- d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Regulatório;
- e) Notas Explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias;
- f) Balancetes Regulatórios (em base ao plano de contas regulatório).

Para completar as informações financeiras obtidas por meio das Demonstrações Contábeis Regulatórias, estão previstos os seguintes relatórios:

- a) Conciliação do Balanço Patrimonial Regulatório e Societário
- b) Conciliação da Demonstração do Resultado Regulatório e Societário
- c) Relatório do plano de investimentos
- d) Relatório do endividamento
- e) Indicadores

Tais relatórios, detalhados no Manual de Contabilidade Regulatória, são preparados pela concessionária e requeridos pela AGEPAR, observando, no mínimo, os prazos abaixo:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
 Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

<b>Relatório</b>	<b>Data Base</b>	<b>Prazo de entrega após a data base</b>
a) Balanço Patrimonial Regulatório	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
b) Demonstração do Resultado Regulatório	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
c) Demonstrações do Fluxo de Caixa Regulatório	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Regulatório	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
e) Notas Explicativas	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
f) Balancetes Regulatórios	Trimestral, 31/12	45 dias corridos após a data base
g) Conciliação do Balanço Patrimonial Regulatório e Societário	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
h) Conciliação do Demonstração do Resultado Regulatório e Societário	31/12	5 dias uteis após a divulgação das Demonstrações Financeiras Societárias
i) Relatório do plano de investimentos	Trimestral, 31/12	45 dias corridos após a data base
j) Relatório do endividamento	31/12	45 dias corridos após a data base
k) Indicadores	31/12	45 dias corridos após a data base

**Todos os documentos acima deverão ser enviados para AGEPAR já auditados pela mesma empresa de auditoria independente das demonstrações contábeis societárias, observando, no mínimo, os procedimentos gerais estabelecidos a seguir.**

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

**Caberá à AGEPAR definir a necessidade de procedimentos adicionais e complementares àqueles realizados pelo auditor independente, caso o relatório do auditor seja considerado insuficiente para obtenção das conclusões necessárias sobre as demonstrações contábeis regulatórias, itens a até e da tabela anterior, bem como sobre os demais itens, das letras f a k.**

## **4. Procedimentos Gerais de Auditoria**

### **4.1. Conceituação**

Segundo Santos (2021, p.18), podemos apontar diversos conceitos para auditoria, dentre os quais, destaca:

“A auditoria é o exame independente das informações financeiras ou contábeis de qualquer tipo de entidade, com finalidade lucrativa ou não. Através da execução de procedimentos regulamentares e comprobatórios, o auditor (o especialista contábil) deve obter provas auditoriais suficientes e adequadas, para capacitá-lo a formar o raciocínio (opinião) e chegar a conclusões sobre as quais deverá ser baseado o seu parecer”.

“A auditoria é uma técnica que consiste no exame e avaliação do controle, documentos, livros, registros, inspeções, obtenção de informações internas e externas, confirmações, com base em procedimentos usuais de auditoria e outros processos técnicos julgados necessários nas circunstâncias, com o objetivo de aferir se as demonstrações financeiras ou contábeis representam, adequadamente, a situação econômico-financeira da companhia em determinado momento (data)”.

“A auditoria, objetivamente e de forma resumida, é uma técnica que consiste na verificação dos elementos contábeis e físicos para determinar a opinião do auditor com relação à exatidão e à fidedignidade das demonstrações financeiras ou contábeis em determinada data”.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

“Auditoria é um exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas em determinada empresa, cujo objetivo é averiguar se elas estão de acordo com as planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à consecução dos objetivos”.

Ainda dentro da conceituação de auditoria é importante observar a existência de dois tipos básicos: auditoria interna e auditoria externa.

Ambas têm como ponto principal o exame do controle interno da empresa auditada e os seus trabalhos são realizados com a utilização de técnicas idênticas de auditoria, com maior ou menor volume de testes, em função da segurança e fidedignidade das informações e dos controles existentes.

## **4.2. Auditoria Interna e Externa**

Apesar dos pontos em comum para a realização dos seus trabalhos, existem diferenças básicas entre essas duas modalidades no tocante à figura do auditor.

### **4.2.1. Auditor interno**

Para trabalhar na área de auditoria Interna é preciso ter graduação em cursos superiores de Ciências Contábeis, Administração, Economia, Direito, Engenharia, Medicina, Enfermagem, dentre outros, podendo atuar tanto em empresas privadas quanto em empresas públicas.

O auditor interno deve ser competente para executar as auditorias, ou seja, deve ter escolaridade, experiência, habilidades e conhecimentos necessários para atender aos resultados pretendidos das auditorias que irão realizar.

Os serviços são realizados por funcionários/servidores do órgão objeto da auditoria, tendo eles vínculo empregatício com o mesmo.

Deve se preocupar com qualquer segmento das atividades do órgão com o objetivo de verificar os dados contábeis, revisar o sistema contábil, revisar o sistema de controle interno, auxiliar e assessorar a administração.

Possui menor grau de independência.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Essa independência profissional em relação aos demais membros da organização, departamentos e órgãos, deve ser claramente mencionada nos estatutos de funcionamento e no manual da Auditoria Interna, bem como formalizada junto a todas as áreas e funções da organização e nas entidades externas, tais como: conselho fiscal, comitê de auditoria, auditor independente e organismos de fiscalização e controle (item 100.03, das Normas Relativas à Independência do Auditor Interno).

O objetivo principal é o exame dos procedimentos e dos métodos operacionais, para certificar-se de que as diretrizes e normas estabelecidas pelo órgão estão sendo convenientemente aplicadas ou sugerir procedimentos mais adequados.

O auditor interno reporta eventuais sugestões sobre possíveis melhorias de sistemas de controle ou de trabalho.

O exame das várias atividades do órgão tem segmento contínuo e a amostra dos testes é maior.

Por isso, é importante que o auditor interno se mantenha sempre presente perante os setores que analisa, deixando claro que não tem função de espião, investigador policial ou fiscal, mas sim de empregado/servidor categorizado, cujas funções são definidas dentro da organização e estabelecidas no Manual de Auditoria.

No desempenho de suas funções o auditor interno deve se comportar dentro de um código de ética rígido, pois assim conseguirá os resultados esperados.

Sobre esse comportamento SCHRADER (1973, p.21) apresenta as seguintes exigências:

- a. Subordinação hierárquica dentro da organização (dirigir-se primeiramente aos responsáveis pelo setor que está sendo auditado e este o encaminhará aos executantes do serviço);
- b. Modo de trabalho (“pedir e não exigir” a colaboração dos envolvidos no processo);
- c. Não se envolver em políticas internas ou em assuntos de grupos que buscam a sua influência dentro da organização;

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

- d. Discrição (manter sigilo absoluto acerca de documentos ou informações sigilosas a que teve acesso);
- e. Observância dos regulamentos internos;
- f. Comportamento pessoal (saber formular suas perguntas e suas pesquisas com modos e sem exigências descabidas).

Sobre esse comportamento, assim se manifesta CRUZ (2007, p.138):

“Deixar de lado opiniões pessoais e sentimentos, restringindo-se a estudos, projeções e relatos consistentes e alicerçados em evidências irrefutáveis”.

#### **4.2.2. Auditor externo (ou independente)**

A auditoria externa é uma atividade exercida por um profissional independente, que segue padrões técnicos para verificar a confiabilidade de ações ou informações. Em geral, as empresas contratam auditoria externa para atestar a veracidade dos dados contábeis e aferir a saúde financeira do negócio.

A auditoria externa é realizada por auditores independentes, que não possuem relação com a empresa auditada (vínculo empregatício), para que não haja risco de interferência no conteúdo de seus pareceres e só pode ser realizada por auditores externos registrados na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), com formação em Ciências Contábeis, diferentemente da formação exigida para os auditores internos.

A auditoria externa, além de avaliar os procedimentos técnicos e adequados, tem como produto a emissão do relatório dos auditores independentes sobre a fidedignidade da posição patrimonial e o resultado de suas operações. Ela não está apenas focada nos processos, mas também na geração de credibilidade e confiança nos negócios da empresa.

Possui maior grau de independência.

No tocante a essa independência ser maior do que aquela do auditor interno, constam na Norma NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, no seu item 1.2:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

**“1.2 – INDEPENDÊNCIA**

O auditor deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

Está impedido de executar trabalho de auditoria independente, o auditor que tenha tido, no período a que se refere a auditoria ou durante a execução dos serviços, em relação à entidade auditada, suas coligadas, controladas, controladoras ou integrantes do mesmo grupo econômico:

- a. Vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que tenham ingerência na sua administração ou nos negócios ou sejam responsáveis por sua contabilidade;
- b. Relação de trabalho como empregado, administrador ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos dois últimos anos;
- c. Participação direta ou indireta como acionista ou sócio;
- d. Interesse financeiro direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro indireto, compreendida a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos;
- e. Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria independente;
- f. Fixados honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado;
- g. Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria independente, na forma que vier a ser definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O auditor deve recusar trabalho ou renunciar à função na ocorrência de qualquer das hipóteses de conflitos de interesse previstos no item acima.

**Comprovação da veracidade dos registros contábeis**

Os procedimentos realizados pela auditoria externa se configuram no exame das demonstrações financeiras que são elaboradas pela administração, por uma firma independente, com o objetivo de atestar pela integridade e veracidade dos registros contábeis, de acordo com as normas vigentes. O auditor independente contratado pela empresa, emite o “Relatório do auditor” sobre as demonstrações contábeis, no qual atesta se essas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e fluxos de caixa da empresa, seguindo os procedimentos das normas internacionais de auditoria.

Sobre a obrigatoriedade de ter-se uma auditoria independente, o seu embasamento legal está no Art. 3º da Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2008 (alterações da Lei nº 6.404/76) para as organizações de grande porte:

“Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre a escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)”.

O exame dos elementos necessários ao parecer é de forma periódica e a amostra de testes é menor.

Além desses dois tipos de auditoria (interna e externa ou independente) é importante observar a existência da chamada “auditoria governamental”, que é exercida por agentes fiscais ou auditores internos do governo.

Neste sentido a auditoria regulatória poderia ser enquadrada dentro da categoria de auditoria governamental, orientada para identificar e verificar

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

características particulares na elaboração das demonstrações financeiras regulatórias solicitadas pela autoridade de aplicação.

#### **4.3. Controles Internos**

Para efeito de auditoria é importante que se tenha um amplo conhecimento dos controles internos existentes, do sistema contábil e, particularmente, das regras de contabilidade regulatórias empregadas na instituição.

Compete à Administração a manutenção desses sistemas que devem apresentar um elevado grau de abrangência e segurança.

Alguns autores classificam os controles internos em:

- Controles contábeis (societários e regulatórios);
- Controles administrativos ou para-contábeis.

Os principais controles contábeis são:

- Plano de contas;
- Sistema de registro;
- Sistema de autorização;
- Sistema de conferência;
- Segregação de funções;
- Controles físicos sobre ativos (bens/materiais);
- Auditoria interna;
- Fiscalização e supervisão sobre registros contábeis;
- Conciliações.

Dentre os controles administrativos podem ser citados:

- Manuais de instrução;
- Normas internas;
- Controle de qualidade;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Análise de lucratividade e de produtividade;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Análise de execução orçamentária.

Alguns aspectos relativos a esses controles poderão estar vinculados à execução dos mesmos, cabendo algumas considerações à figura da segregação de funções e à informatização de vários processos, no tocante ao controle dos mesmos.

“A segregação de funções consiste na separação das funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização. Para evitar conflitos de interesses, é necessário repartir funções entre os servidores para que não exerçam atividades incompatíveis, como executar e fiscalizar uma mesma atividade. Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, na Resolução nº 1.212/2009, segregação de funções significa atribuir a pessoas diferentes as responsabilidades de autorizar e registrar transações e manter a custódia dos ativos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades que permitam a qualquer pessoa estar em posição de perpetrar e de ocultar erros ou fraudes no curso normal das suas funções”.

Deve ocorrer a devida segregação entre as funções de controle e as diversas áreas administrativas. Além disso, a própria área administrativa deve ter sua responsabilidade dividida entre as atividades de finanças, contabilidade, recursos humanos, guarda patrimonial, licitação e entre o empenho, a liquidação (recebimento), o pagamento e a conferência (conformidade).

Muitas instituições incluem nos seus programas de controle interno, o acompanhamento dos resultados provenientes da utilização dos seus sistemas informatizados, no intuito de aferir sua eficácia.

Segundo SÁ (1981, p.44) “Os controles internos devem ser metódicos, sistemáticos, abrangentes, de modo a protegerem os elementos do patrimônio contra erros, desvios e fraudes, permitindo registros contábeis verdadeiros, resguardando a produtividade, a economicidade e à administração, claro e exato conhecimento de tudo o que ocorre com a riqueza governada”.

Na sequência, é importante conceituar a figura da “Controladoria” em função da sua participação dentro das organizações como órgão de controle.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

A Controladoria, segundo MOSIMANN et al (1999, p.89), “consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências”.

Concluem ainda, os autores citados, que a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

## **5. Etapas da Auditoria Regulatória**

Os contratos de concessão são acordos entre o poder público e empresas privadas que visam delegar a prestação de serviços públicos à iniciativa privada, por um prazo determinado. Esses contratos são regidos pela Lei nº 8.987/1995 e suas alterações.

Nesses contratos, a empresa concessionária assume o compromisso de prestar o serviço com qualidade, eficiência e segurança, em troca do direito de explorar comercialmente o serviço e receber uma remuneração pelo seu trabalho.

Além das obrigações da concessionária, os contratos de concessão também estabelecem as obrigações do poder público, como fiscalizar o cumprimento das obrigações da empresa, estabelecer as tarifas a serem cobradas dos usuários e garantir a continuidade e qualidade dos serviços prestados.

Os contratos de concessão são importantes para o desenvolvimento dos serviços públicos, pois permitem a participação do setor privado na gestão desses serviços, o que pode resultar em maior eficiência e qualidade na prestação dos mesmos. No entanto, é necessário que haja um equilíbrio entre os interesses da empresa concessionária e os

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

interesses da população, para garantir que os serviços sejam prestados de forma adequada e a um preço justo.

#### **5.1. Definição do Objetivo**

A auditoria é uma atividade fundamental no contexto dos contratos de concessão, pois tem como objetivo avaliar se as empresas concessionárias estão cumprindo as suas obrigações contratuais e prestando os serviços de forma adequada e eficiente.

No caso dos contratos de concessão a parte contábil é regida pelo OCPC 05 - CONTRATOS DE CONCESSÃO e pelo ICPC 01 - CONTRATOS DE CONCESSÃO, a auditoria deve ser realizada de acordo com as normas e procedimentos estabelecidos pela própria OCPC 05. Essas normas visam assegurar que a auditoria seja realizada de forma objetiva, independente e imparcial, e que os resultados obtidos sejam confiáveis e relevantes para a avaliação do desempenho da concessionária.

Entre as principais atividades realizadas por uma auditoria completa nos contratos de concessão estão a verificação do cumprimento das obrigações contratuais, a avaliação da qualidade dos serviços prestados, a análise da eficiência operacional da concessionária, a avaliação da segurança dos usuários e dos funcionários da empresa, entre outras. Em uma auditoria específica das Demonstrações Contábeis Regulatórias, o objetivo é avaliar o cumprimento da aplicação do Manual de Contabilidade Regulatória, com a correta utilização das contas contábeis, em termos de função, funcionamento, alocação de custos e registros corretos.

Os resultados da auditoria são apresentados em relatórios que devem ser encaminhados ao poder concedente e à própria concessionária, para que sejam tomadas as medidas necessárias para corrigir eventuais problemas identificados e melhorar a qualidade das informações geradas por meio da correta aplicação do Manual de Contabilidade Regulatória. A auditoria é, portanto, uma ferramenta importante para garantir a transparência e a eficiência na gestão dos contratos de concessão.

A auditoria nos contratos de concessão regidos pela OCPC 05 e pelo ICPC 01 segue um processo bem definido e estruturado, que pode ser dividido em etapas de

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

planejamento, coleta de informações, amostragem, realização de testes, análise dos dados e elaboração de relatório final, que serão descritas de forma detalhada, nos próximos tópicos.

## 5.2. Planejamento

Na etapa de planejamento, o auditor define os objetivos da auditoria, as áreas a serem auditadas, os procedimentos a serem adotados, o cronograma de atividades, a equipe de auditores e os recursos necessários para realizar a auditoria.

No planejamento de auditoria existem variáveis básicas que são utilizadas pela auditoria interna ou externa em seu processo de planificação dos trabalhos, são elas:

- Materialidade;
- Relevância; e
- Criticidade.

A materialidade se refere ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pelos empregados auditores. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos. Relaciona-se com a experiência do auditor envolvendo o exercício de julgamento profissional. Geralmente, é aplicada uma porcentagem a um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo.

A relevância significa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes etc. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é ainda, a

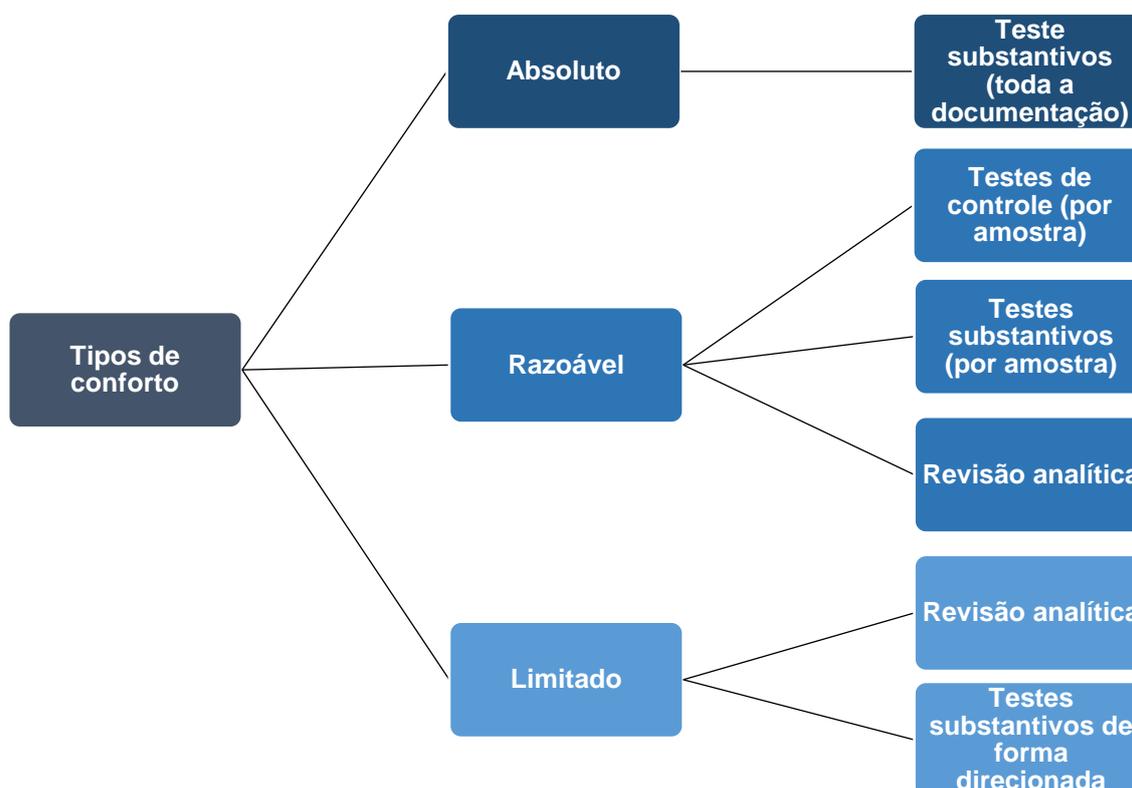
## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de gestão. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

Após serem definidas a materialidade, a relevância e a criticidade, o auditor realiza a avaliação das contas acima da materialidade e monta o programa de testes que irão satisfazer seu conforto em dar uma opinião favorável ou não aos números apresentados das demonstrações contábeis regulatórias.

Abaixo descrevemos os tipos de conforto de auditoria e os testes que suportam cada item.



- Conforto absoluto: escopo baseado em que toda a documentação é testada.
- Conforto razoável: escopo baseado em testes com a utilização de técnicas de amostragem e julgamento profissional, geralmente é dada a ênfase em controles internos.

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

- Conforto limitado: indagações, revisões analíticas e amostragem (com foco mais substantivo e direcionado), se houver a necessidade.

#### 5.2.1. Determinação do risco de auditoria

Na fase de planejamento, deve ser levado em consideração o risco de ser emitido um relatório errado ou incompleto. Esse risco pode ser classificado em:

**Risco Inerente:** é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Por exemplo, se uma empresa concentra suas operações com entidades governamentais, o risco para sua atividade e para a realização de seus ativos pode ser considerado alto.

**Risco de Controle:** é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes.

**Risco de Detecção:** como o exame é efetuado com base em testes, é o risco de não serem descobertos eventuais erros ou irregularidades relevantes.

Para definição do risco de auditoria, deverá ser usada a **Matriz de Riscos e Controles**, constante do Anexo único deste Manual, cujas orientações para preenchimento se encontram após a imagem:



**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Avaliar e preencher o impacto do risco com base nos critérios sugeridos na aba "Escalas de Impacto e Probabilidade".

Avaliar e preencher a probabilidade do risco com base nos critérios sugeridos na aba "Escalas de Impacto e Probabilidade".

Avaliar e preencher a coluna de Risco Inerente (RI), que é o risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto. Calculado automaticamente = Impacto x Probabilidade [1 a 100].

Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco (consultar a respectiva escala na aba "Escala Controles e Níveis Risco").

Avaliar e preencher a coluna de Risco de Controle (RC), que é o risco de que um erro ou classificação indevida materiais que possam constar de uma afirmação não sejam evitados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Avaliar o Risco Residual (RR), que é o risco que permanece após a resposta da administração. É resultado da multiplicação RI x RC.

Avaliação do Risco Residual com base na "Escala de Avaliação dos Níveis de Risco" da aba "Escala Controles e Níveis Risco".

Identificar os tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles.

Preencher a conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados.

Questão de auditoria é o elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar à conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos; se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

### **5.3. Coleta de informações**

O auditor coleta informações relevantes sobre a concessionária, como Demonstrações Contábeis Regulatórias com as respectivas Notas Explicativas, outros

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

dados financeiros e relatórios de desempenho, contratos, normas e procedimentos internos, entre outros documentos que se fizerem necessários.

### **5.3.1. Tipos de evidências e métodos de coleta**

Os vários tipos de evidências, como elas diferem em espécie e confiabilidade e as várias estratégias que podem ser empregadas para coletá-las podem ser definidas por fatores que ajudam determinar o que se constitui evidência suficiente, válida e relevante, necessárias para dar suporte ao conteúdo do relatório de auditoria.

Cabe destacar que é imprescindível a manutenção de uma conduta pessoal adequada e neutra, para assegurar que erros e tendências observados não ponham em risco o processo de coleta de evidências.

Evidência é algo que contribui para o estabelecimento de prova. Em auditoria, evidência inclui aqueles elementos que ajudam na formação da opinião do auditor ou na convicção sobre as reais condições existentes na área sob exame.

Adicionalmente, evidência é classificada de três diferentes maneiras: por forma, por fonte e pelo tipo de prova fornecida.

### **5.3.2. Classificação da evidência por forma (o que fornece prova)**

Presença física de objetos: representa prova usada para verificar a existência de um objeto, assegurar suas qualidades ou mensurar sua quantidade.

Observação de ações do pessoal auditado: a observação de ações representa prova gerada pelo auditor e pode ser utilizada para verificar a performance de uma atividade ou procedimento, bem como verificar se tal atividade está sendo realizada como planejado, com a finalidade de identificar circunstâncias duvidosas.

Declarações e apresentações orais ou escritas: conhecida como evidência testemunha. São coletadas a partir de entrevistas pessoais ou solicitações de declarações escritas e cartas de confirmação realizadas pela auditoria.

Informações contidas em documentos: são as provas derivadas de registros escritos como manuais de procedimentos, registros contábeis, contratos e documentos

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

de todos os tipos. Os registros são examinados para verificar a ocorrência de transações ou eventos por meio de fontes documentais. Os registros podem, ainda, fornecer uma descrição do modelo pretendido pelo sistema sob exame. Finalmente, os resultados registrados podem ser analisados como modo de determinar a eficácia e acuracidade dos números referentes às operações sob exame.

Evidências de reexames: conferência de preços, extensões ou outros dados são exemplos de procedimentos de reexames. O reexame das adições de listas também ajuda a conferir a existência de itens incompletos, já que imprevistos podem indicar inclusões acidentais, duplas contagens ou omissões. O reexame pode demonstrar se o exame original de um controle foi eficaz.

Consistência mútua entre amostras de dados: a consistência mútua entre amostras de dados de evidências, por si mesma, não representa uma nova forma de evidência, mas tem meramente um efeito confirmatório. Incrementos de evidências em auditoria apontando diretamente à mesma conclusão têm um efeito confirmatório.

Considerações relevantes: inicialmente determinada a relevância da fonte das amostras de evidências, considerações secundárias da forma (física vs. documental vs. oral) darão significados adicionais para assegurar a integridade das provas encontradas.

#### **5.3.3. Classificação da evidência por fonte**

A fonte da qual é derivada -> natureza da evidência.

A referência das fontes de evidências é também um meio pelo qual o auditor pode avaliar a confiabilidade das provas obtidas.

Conhecimento pessoal do auditor: derivados do exame físico do auditor e da observação das atividades. Este tipo de evidência tende a ser a mais confiável, desde que o auditor possa minimizar o risco de erros de observação.

Evidência externa: a evidência obtida de terceiros que são, organizacionalmente, independentes do auditado. A confiabilidade deste tipo de evidência depende da avaliação do auditor quanto a sua integridade, competência e objetividade.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Evidência interna: evidência originada na organização auditada. Tende a ser menos confiável.

Evidências justapostas: Esta é a evidência que é derivada da consistência mútua entre diferentes partes de uma informação pertencente a uma declaração de controle.

#### **5.3.4. Classificação da evidência por tipo de prova fornecida**

O tipo de prova fornecido é visto sob duas perspectivas:

1º) A evidência coletada fornece prova negativa ou positiva?

2º) A evidência coletada representa prova primária, confirmativa ou contraditória?

##### **Positiva versus negativa**

Evidência que fornece prova positiva é aquela que, diretamente, dá suporte a uma proposição que está sendo verificada. Por exemplo, se um auditor pretende verificar que um controle ou uma conta estão adequados, a evidência que gera prova positiva fornece segurança.

Evidência que fornece prova negativa é realmente a ausência de evidência, após uma razoável procura, a qual contradiz a proposição que está sendo verificada.

##### **Primária, Confirmativa e Contraditória**

Primária, como o nome sugere, é a evidência sobre a qual o auditor coloca confiabilidade de elementar relevância quando do estabelecimento das provas e das conclusões do relatório de auditoria. Podem necessitar de evidências adicionais ou não.

Evidência confirmativa dá suporte ao tipo de prova fornecido pela evidência primária, ou seja, complementa, sustenta ou corrobora a prova primária fornecida.

Do lado oposto, a evidência contraditória possui o resultado inverso, ou seja, afasta a confiabilidade da evidência anteriormente fornecida, provocando sua rejeição.

Diretoria de Regulação Econômica - DRE  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

#### **5.4. Seleção de Amostras (Amostragem)**

O método de seleção de amostras, ou amostragem, é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações da Auditoria em situações cujo objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada.

A amostragem é aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável, até mesmo em termos de custo/benefício.

A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou numeroso, observando apenas uma parte do mesmo (amostra). As informações obtidas dessa parte somente poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo, como um todo, caso esta seja representativa.

A representatividade é uma característica fundamental para a amostra, que depende da forma de seleção e do tamanho da população. Potencialmente, a amostra obtém essa característica quando ela é tomada ao acaso. Para uma amostra ser considerada representativa de uma população, ela deve possuir as características de todos os elementos da mesma, bem como ter conhecida a probabilidade de ocorrência de cada elemento na sua seleção, ou seja, uma amostra, para ser boa, tem de ser representativa, devendo conter em proporção tudo o que a população possui qualitativa e quantitativamente. E tem de ser imparcial, isto é, todos os elementos da população devem ter igual oportunidade de fazer parte da amostra.

O conhecimento acumulado e julgamento profissional são condições essenciais para uma amostragem adequada na realização dos testes de auditoria. A amostragem para fins de evidenciação deve sempre propiciar a um terceiro a possibilidade de reproduzir os testes efetuados e se confirmar o resultado obtido pelo auditor. A possibilidade de refazer o procedimento de auditoria torna-se obrigatório.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Adicionalmente, sempre se faz necessário deixar nos papéis de trabalho todas as premissas e passos usados para se chegar à amostra utilizada.

#### **5.4.1. Tipos de amostra**

**Seleção aleatória:** aplicada por meio de geradores de números aleatórios como, por exemplo, tabelas de números aleatórios).

**Seleção sistemática:** em que a quantidade de unidades de amostragem na população é dividida pelo tamanho da amostra para dar um intervalo de amostragem iguais. Embora o ponto de início possa ser determinado ao acaso, é mais provável que a amostra seja realmente aleatória se ela for determinada pelo uso de um gerador computadorizado de números aleatórios ou de tabelas de números aleatórios.

**Amostragem de unidade monetária:** é um tipo de seleção com base em valores, na qual o tamanho, a seleção e a avaliação da amostra resultam em uma conclusão em valores monetários.

**Seleção ao acaso:** na qual o auditor seleciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. A seleção ao acaso não é apropriada quando se usar a amostragem estatística.

**Seleção de bloco:** envolve a seleção de um ou mais blocos de itens contíguos da população. Não pode ser usada em amostragem de auditoria porque a maioria das populações está estruturada de modo que esses itens em sequências podem ter características semelhantes entre si.

#### **5.5. Análise de dados**

Com base nas informações coletadas, o auditor realiza a análise dos dados, comparando as informações disponíveis com as obrigações contratuais estabelecidas e as normas aplicáveis, definidas no Manual de Contabilidade Regulatória.

Os testes que caracterizam os procedimentos de auditoria são classificados em duas espécies:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Testes de observância – também denominados de testes de aderência ou testes de conformidade; e

- Testes substantivos.

**5.5.1. Testes de observância (sinônimo de testes de aderência e testes de conformidade)**

O objetivo do teste de observância é proporcionar ao auditor razoável segurança quanto à efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados pela regulação, ou necessários para viabilizar a correta aplicação do Manual de Contabilidade Regulatória.

Visam, portanto, à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Companhia estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

O questionário abaixo (disponível no Anexo Único deste Manual) possui o objetivo de avaliar os controles internos e pode ser classificado como um teste de observância:

<b>QUESTIONÁRIO I*: Indicar SIM ou NÃO na área responsável pelo procedimento ou atividade.</b>	<b>Controle de Estoque</b>	<b>Comissão Permanente de Licitação</b>	<b>Compras</b>	<b>Almoxarifado</b>	<b>Contabilidade</b>
Há um documento padrão para dar início ao processo de aquisição?			SIM		
São feitas coletas de preços ou processo licitatório?		SIM	SIM		SIM
Há um almoxarifado central?				SIM	
As entregas de materiais são feitas no almoxarifado central?				SIM	
Há processo de recebimento (inspeção de recebimento, controle de qualidade etc.) antes da contabilização?				SIM	
Os documentos de aquisição são contabilizados tempestivamente?	SIM				

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

<b>QUESTIONÁRIO I*: Indicar SIM ou NÃO na área responsável pelo procedimento ou atividade.</b>	<b>Controle de Estoque</b>	<b>Comissão Permanente de Licitação</b>	<b>Compras</b>	<b>Almoxarifado</b>	<b>Contabilidade</b>
Há documentos de movimentação de materiais pendentes de contabilização?					NÃO
Os materiais são entregues ao requisitante mediante documento próprio?	SIM				SIM
As requisições de materiais são devidamente contabilizadas?	SIM		SIM	SIM	SIM

\* Questionário preenchido como exemplo.

A partir das respostas a esse questionário, o auditor poderá solicitar informações adicionais que suportarão a análise dos registros e saldos contábeis, conforme definição do Manual de Contabilidade Regulatória.

### **5.5.2. Testes substantivos**

Os testes substantivos são procedimentos que buscam obter evidências que corroborem a validade e propriedade dos atos e fatos administrativos, assegurando razoável grau de certeza quanto à conformidade ou a existência de impropriedades. Depende da decisão do auditor o dimensionamento do escopo dos testes substantivos a serem realizados, quanto à extensão e à profundidade. Visam, portanto, à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativos e contábil da Companhia, dividindo-se, em linhas gerais, em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

As espécies de testes substantivos se classificam em:

- Circularização (confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pelo auditado);
- Verificação física (in loco, com registro fotográfico, se possível);
- Conciliações (confronto de registros de fontes diferenciadas);
- Exame dos registros;
- Análise documental;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Conferência de cálculos;
- Entrevistas (indagação escrita ou oral);
- Corte das operações (*cut-off*).

## **5.6. Rastreamento**

Rastreamento é a investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades organizacionais e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

As classificações e formas de apresentação das técnicas de auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

Indagação escrita ou oral - uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações;

Análise documental - exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos;

Conferência de cálculos - revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados;

Confirmação externa – verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados;

Exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas;

Correlação das informações obtidas - cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria Companhia. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Inspeção física - exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis;

Observação das atividades e condições – verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação.

Os elementos da observação são:

- A identificação da atividade específica a ser observada;
- Observação da sua execução;
- Comparação do comportamento observado com os padrões; e
- Avaliação e conclusão.

O corte das operações, ou *cut-off*, é corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo.

### **5.7. Verificação *in loco***

Nesta etapa, o auditor realiza visitas às instalações da concessionária, para verificar *in loco* a execução dos serviços e a conformidade com as obrigações contratuais. Identificação de não conformidades: caso sejam identificadas não conformidades durante a auditoria, o auditor deve documentar as irregularidades encontradas e avaliar o seu impacto sobre a prestação dos serviços.

### **5.8. Evidências**

Evidência é a informação que o auditor precisa obter para registrar, na minuta do relatório, suas constatações, também denominadas de achados de auditoria, as quais servirão para a sustentação das conclusões da equipe.

As conclusões do auditor e sua equipe somente se justificam se amparadas pelo suporte de evidências, que devem atender a determinados requisitos/atributos de validade:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Ser suficientes (permitir a terceiros que cheguem às mesmas conclusões do auditor);
- Ser relevantes ou pertinentes;
- Ser adequadas ou fidedignas (obtidas mediante a aplicação de um procedimento aceito profissionalmente).

Procedimentos de auditoria são, no âmbito deste Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter, legitimamente, evidências relevantes, suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião.

O conjunto das técnicas acima demonstradas, utilizadas pelos auditores para obter as evidências dos registros refletidos nas demonstrações contábeis regulatórias, são procedimentos inerentes aos trabalhos de auditoria.

Em complemento aos procedimentos descritos, os auditores realizam atividades de:

- Análise ou inspeção de documentos (análise documental);
- Conferência;
- Exame físico;
- Confirmação através de circularização de cartas.

Sobre a análise ou inspeção dos documentos, mais conhecida como análise documental, os principais exemplos são:

- Mapa de licitação de compras;
- Requisição de compras;
- Notas fiscais;
- Duplicatas;
- Recibos;
- Contratos;
- Escrituras;
- Certificados de propriedade de veículos;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Livros sociais;
- Livros fiscais;
- Folha de pagamento;
- Guias de recolhimento (FGTS, INSS, IR, Imposto Sindical etc.);
- Registro de empregados;
- Apropriação de custos, depreciação, amortização e exaustão;
- Relatórios de despesas;
- Documentos de caixa.

Com relação à conferência, são feitos cálculos sobre:

- Correções monetárias (em relação à aplicação dos índices definidos no contrato de concessão e conforme Manual de Contabilidade Regulatória);
- Listagem de estoques;
- Valoração de estoque;
- Juros provisionados;
- Variação cambial;
- Despesas antecipadas;
- Resultado de exercícios futuros;
- Equivalência patrimonial;
- Dividendos;
- Constituição de reservas.

Sobre o exame físico, este é geralmente executado sobre as contas do ativo, tais como:

- Disponibilidades financeiras em caixa ou consideradas como depósito fixo em caixa;
- Estoques de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados, mercadorias para revenda, almoxarifados, dentre outros;
- Ativo imobilizado;

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

- Investimentos, representados por aplicações financeiras, ouro, ações, cautelas, dentre outros.

Finalmente, a confirmação por meio de circularização de cartas se refere a procedimentos ligados a contas ou direitos a receber, exigibilidades ou obrigações ou ainda, bens em poder de terceiros. Como exemplos teremos:

- Disponibilidades bancárias;
- Duplicatas ou contas a receber de clientes;
- Cobrança judicial;
- Estoques ou bens em poder de terceiros;
- Títulos custodiados (sob guarda ou proteção);
- Adiantamentos;
- Financiamentos;
- Fornecedores;
- Contas a pagar.

É importante, por se tratar de uma figura não muito conhecida analisarmos com mais detalhes a figura da “circularização de cartas”.

Essa definição refere-se ao documento por meio do qual a equipe de auditoria faz contato com terceiros (tais como: clientes, fornecedores, banco etc.), desde que sejam fontes de informações externas à entidade, para averiguação e para que confirmem a ocorrência de fatos contábeis ou seus respectivos saldos registrados para obterem todos os valores sujeitos a uma confirmação.

A confiabilidade das informações prestadas pelas cartas de circularização torna-se ainda maior vinda de terceiros que não fazem parte do quadro da empresa auditada.

Os procedimentos de confirmação externa podem ser eficazes na detecção de fraudes, quando devidamente utilizados. Porém, o auditor deve estar sempre atento com a forma em que ele é conduzido, a natureza da informação recebida e as características do respondente.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Os assuntos resolvidos em campo não constarão de relatório de auditoria, mas farão parte dos arquivos que comprovam a auditoria, cujo principal documento denomina-se Papel de Trabalho.

### **5.9. Papéis de trabalho**

Na execução das suas tarefas, os auditores se utilizam de apontamentos coletados nas diversas áreas consultadas, que servem de base para a emissão do seu parecer e da elaboração de relatórios. Esses apontamentos são feitos nos chamados “papéis de trabalho”.

Segundo a Resolução CFC Nº 321/72, que “Aprova as Normas e os Procedimentos de Auditoria”, entende-se por papéis de trabalho: o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor, no decurso do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos, a descrição dessas provas, que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Segundo MOURA (1990, p. 43), “Somente pela exibição dos papéis de trabalho é que o auditor poderá provar que examinou e revisou a contabilização e os documentos de suporte, objeto dos resultados explicitados e evidenciados através dos demonstrativos financeiros ou contábeis”. Tal afirmação tem a mesma aplicação para Demonstrações Contábeis Regulatórias, cujos procedimentos de auditoria ficarão registrados nos papéis de trabalho do auditor designado.

SOUZA, citado por SANTOS (2016, p. 384), informa que os papéis de trabalho têm por objetivos:

- Atender as normas;
- Acumular provas para fundamentar a opinião do auditor;
- Auxiliar o auditor durante a execução dos trabalhos;
- Facilitar a revisão.

Os papéis de trabalho devem conter:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Data;
- Identificação do auditor/revisor;
- Descrição do teste – seu objetivo;
- Critérios de amostragem;
- Desenvolvimentos dos testes;
- Constatações;
- Riscos;
- Recomendações;
- Conclusão.

Obs.: Os papéis de trabalho devem ser mantidos em arquivos por, no mínimo, cinco anos, pois são elementos de prova e, portanto, podem ser solicitados pelos órgãos de controle e supervisão.

Os papéis de trabalho servirão de sustentação ao relatório da auditoria, por serem:

- Conjunto de documentos, impressos ou eletrônicos e apontamentos com informações e provas reunidas pelo auditor;
- Informações acessadas e documentos obtidos e suas respectivas origens;
- Testes efetuados;
- Métodos e técnicas empregadas;
- Resultados dos exames.
- Constituem a evidência do trabalho executado;
- Fundamentam a opinião do auditor.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade que tratam dos papéis de trabalho e da documentação da auditoria, tais documentos destinam-se a:

- a) Ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
- b) Facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- c) Registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

No presente Manual, apresenta-se modelo simplificado de papel de trabalho, que poderá ser modificado e aperfeiçoado pelos auditores, conforme o desenvolvimento das etapas iniciais, da aplicação das técnicas de testes e amostras, não se configurando, portanto, de elemento imutável.

Historicamente, algumas auditorias se utilizavam de folhas próprias, pautadas e com várias colunas, geralmente na cor amarela, onde eram colocados os itens do programa que seriam questionados e em cada uma das colunas, os setores a serem visitados. Essas folhas eram dobradas de forma que uma área visitada não visse as respostas dadas pela outra área sobre o mesmo questionamento.

Atualmente, os papéis de trabalho são elaborados em arquivos eletrônicos, Word ou Excel, conforme modelos disponíveis no **Anexo I – Formulários e Documentos para Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias**.

Diretoria de Regulação Econômica - DRE  
 Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG


**PAPEL DE TRABALHO - SELEÇÃO DE AMOSTRAS**

Uso interno pela AGEPAR.

**Questão/Subquestão de Auditoria:** Avaliação do cumprimento do Manual de Contabilidade Regulatória

**Data-base:** 01/11/2023

**Objetivo:** O Objetivo desse papel de trabalho é examinar substantivamente (por visualização de Nota fiscal, contrato, e etc), se o valor contábil apresentado pela concessionária está em conformidade com o calculado.

**Conclusão:** Concluímos satisfatório o teste uma vez que foram encontradas divergências mas todas elas foram justificadas por meio de documentos comprobatórios e fidedignos.

Identificação	Fornecedor/Beneficiário	Valor	Data da aquisição	Data de Início de Operação	Índice de Correção	Valor Contábil Atualizado Calculado	Valor Contábil Atualizado Apresentado pela Concessionária	Selecionar	Diferença	Observações
xxxx1	Empreiteira ABC	500.000,00	01/01/2019	01/10/2019	28,7113%	643.556,27	698.327,75		- 54.771,48	Valor a excluir da BAR
xxxx2	Fornecedor CDE	350.000,00	01/07/2020	01/09/2020	24,9233%	437.231,42	429.826,45	x	7.404,97	Valor a adicionar na BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR
									-	Valor a excluir da BAR

Total de Itens (A):	2
Total de Itens Selecionados (B):	<u>1</u>
<b>% (B/A):</b>	50,00%
Valor Total do Universo (C):	850.000,00
Valor Total dos Itens Selecionados (D):	<u>350.000,00</u>
<b>% (D/C):</b>	41,18%
Critério:	Materialidade

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

## 6. Programas de Auditoria

Para racionalizar os procedimentos inerentes, em busca de aumentar a eficiência e eficácia das equipes envolvidas na fiscalização e controle das empresas reguladas, sugere-se a criação de Programas de Auditoria, com objetivo de avaliar os diversos aspectos do serviço regulado, e demais serviços sob a ótica da concessão, permitindo a distribuição das atividades e utilização dos resultados entre as diversas partes envolvidas, quais sejam: Auditoria Interna da Concessionária, Auditoria Externa ou Independente contratada, ou Auditoria Governamental, não se limitando às três classificações, de acordo com as circunstâncias que envolvem as questões apresentadas.

Os Programas de Auditoria mais comuns referem-se aos seguintes grupos:

- Caixa e Bancos;
- Estoques;
- Contas a Receber;
- Clientes;
- Empréstimos a Entidades Governamentais;
- Ativo Imobilizado;
- Ativo Intangível;
- Contas e Obrigações a Pagar;
- Custos Operacionais;
- Despesas Gerais;
- Folha de Pagamento;
- Crédito e Cobrança;
- Filiais, Agências, Lojas, Depósitos, e Escritórios de Vendas;
- Publicidade;
- Assuntos Especiais.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Ao iniciar um Programa de Auditoria em função de contratos de concessão, é importante que o auditor siga os procedimentos estabelecidos pela OCPC 05 e pelas normas brasileiras de contabilidade aplicáveis à auditoria.

Os procedimentos de auditoria devem ser planejados de forma a avaliar a existência, a integridade, a exatidão, a valorização e a adequação das receitas e custos registrados pela concessionária.

Para isso, dentro dos programas específicos de auditoria, o auditor deverá observar o Manual de Contabilidade Regulatória e o Contrato de Concessão, identificando:

- a. As obrigações contratuais da concessionária em relação à cobrança de tarifas e outras receitas;
- b. As obrigações contratuais da concessionária em relação aos custos e despesas;
- c. As receitas registradas pela concessionária, comparando-as com as obrigações contratuais, para verificar se estão corretamente registradas e valorizadas;
- d. Os custos registrados pela concessionária, comparando-os com as obrigações contratuais, para verificar se estão corretamente registrados e valorizados;
- e. Os controles internos da concessionária em relação à cobrança de receitas, para verificar se estão adequados e se estão sendo adequadamente aplicados;
- f. As confirmações das receitas e dos custos com os clientes e fornecedores da concessionária, para verificar a existência e a integridade das mesmas;
- g. As análises de tendências das receitas e custos, comparando-as com períodos anteriores e com as projeções financeiras da concessionária;

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

- h. A existência de contingências que possam afetar as receitas e custos, como processos judiciais, litígios ou disputas com clientes;
- i. Os gastos com a operação, bem como suas manutenções rotineiras, verificando se estão registrados no resultado do período em que ocorrem e sendo confrontados com as receitas dos respectivos períodos;
- j. Os controles da concessionária em relação com os procedimentos e registro dos ativos em andamento bem como o procedimento aplicado no momento de ativação desses bens;
- k. Os relatórios contendo os compromissos assumidos no contrato de concessão, comparando os investimentos previstos e os investimentos realizados pela concessionária em cada ciclo tarifário;
  - l. Demais itens considerados de alta criticidade, alta materialidade e alta relevância.

Neste Manual, vamos demonstrar o Programa de Auditoria relacionado ao Ativo Imobilizado, bem como intangíveis, mostrando suas particularidades. Os mesmos procedimentos são aplicáveis aos demais itens do Manual de Contabilidade Regulatória, em especial, aos custos e às despesas incorridas.

## **6.1. Programa de Auditoria de Ativo Imobilizado**

### **6.1.1. Avaliação da conformidade dos conceitos aplicados**

O auditor deverá estar apto a avaliar se a classificação e a contabilização dos itens do Ativo Imobilizado estão em consonância com o estabelecido no Manual de Contabilidade Regulatória e realizar as atividades de auditoria descritas no presente Manual.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O auditor deverá realizar a leitura dos conceitos e identificar a sua aplicação nas Demonstrações Contábeis Regulatórias, marcando os itens mais relevantes do Manual de Contabilidade Regulatória a serem incluídos no Programa de Auditoria do Ativo Imobilizado.

A seguir, são apresentados os conceitos para Ativos Imobilizados definidos no Manual de Contabilidade Regulatória, adicionados dos conceitos gerais encontrados nas normas aplicáveis no Brasil, que servirão de base para aplicação da metodologia estabelecida neste Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias.

1. Valor contábil: é o valor pelo qual um ativo é contabilizado após a dedução de qualquer depreciação acumulada e das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria, para identificação do valor da Base de Ativos Regulatória.
2. Classe de ativo imobilizado: significa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade que é mostrada como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria para verificação da vida útil utilizada conforme a classe de cada ativo.
3. Valor depreciável: é o custo de um ativo, ou outra base que substitua seu custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria.
4. Depreciação: é a alocação sistemática do valor depreciável de ativos durante sua vida útil. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

5. Valor específico da entidade (valor em uso): é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo. => No Programa de Auditoria de Ativo Imobilizado com foco nas Demonstrações Contábeis Regulatórias, poderão faltar elementos para análise do fluxo de caixa esperado da concessionária, pois não há previsão de elaboração de relatórios prospectivos, portanto, esse ponto poderá ser avaliado fora do presente programa.
6. Redução ao valor recuperável de ativo gerador de caixa: é o valor da perda pelo qual o valor contábil de um ativo (ou unidade) gerador de caixa excede seu valor recuperável. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria, pois a concessionária precisará demonstrar que realizou estudo, conforme Manual de Contabilidade Regulatória e registrou adequadamente qualquer provisão para adequação do valor recuperável dos ativos.
7. Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa: é o valor da perda pelo qual o valor contábil de um ativo (ou unidade) não gerador de caixa excede seu montante recuperável de serviço. => item fundamental na avaliação dos registros do Ativo Imobilizado, será incluído no Programa de Auditoria, pois poderá haver itens onerosos e não onerosos na análise, cuja classificação afeta o reconhecimento da Base de Ativos Regulatória e, conseqüentemente, a formação da tarifa.

Os próximos conceitos se referem ao reconhecimento, à composição dos custos de ativo, à mensuração, à classificação e aos registros. Deverão ser levados em consideração em conjunto para avaliação da inclusão de

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

critérios ou métricas de amostragens e testes no Programa de Auditoria de Ativo Imobilizado.

**Ativo Imobilizado**

É o item tangível que:

- a) É mantido para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a terceiros, ou para fins administrativos; e
- b) Se espera utilizar por mais de um período.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor recuperável de serviços: é o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

Valor residual de ativo: é o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir os custos estimados de venda, caso o ativo já tivesse a idade, a condição e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

- c) O período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- d) O número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Os Termos definidos em outras Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público são usados nesta Norma com o mesmo significado daqueles em outras Normas, subsidiariamente às definições do Manual de Contabilidade Regulatória.

**Reconhecimento**

O custo de um item de imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- a) For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
- b) O custo ou valor justo do item puder ser mensurado confiavelmente.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Peças sobressalentes e equipamentos para manutenção são geralmente classificados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Entretanto, partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Semelhantemente, se peças sobressalentes e equipamentos para manutenção puderem ser usados somente em conexão com um item do imobilizado, eles são contabilizados como ativo imobilizado.

A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos dos ativos imobilizados quando são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.

**Ativos de Infraestrutura**

Alguns ativos são geralmente descritos como ativos de infraestrutura. Mesmo que não exista uma definição universalmente aceita de ativos de infraestrutura, esses ativos geralmente apresentam algumas ou todas das características a seguir:

- a) São parte de um sistema ou de uma rede;
- b) São especializados por natureza e não possuem usos alternativos;
- c) São imóveis; e
- d) Podem estar sujeitos a restrições na alienação.

Apesar da posse de ativos de infraestrutura não ser limitada às entidades do setor público, ativos de infraestrutura significativos são frequentemente encontrados neste setor. Ativos de infraestrutura se encaixam na definição de ativos imobilizados e devem ser contabilizados conforme esta Norma. Exemplos destes ativos incluem redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, distribuição de gás e rede de comunicações.

**Custos Iniciais**

Itens do imobilizado podem ser requeridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tais ativos imobilizados, mesmo que não aumentem diretamente os futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de qualquer

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

item específico já existente de ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços para seus outros ativos. Esses itens de ativo imobilizado se qualificam para reconhecimento como ativo porque possibilitam a entidade obter futuros benefícios econômicos ou potencial de serviços de ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens.

#### **Custos Subsequentes**

A entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos de manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado assim que incorridos. Custos de manutenção periódicos são principalmente custos de mão-de-obra e consumíveis, e podem incluir os custos de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparos e manutenção” de item do ativo imobilizado.

Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, uma estrada pode necessitar recapeamento a cada poucos anos, um aquecedor pode requerer novos revestimentos após um número específico de horas de uso, ou os interiores de aeronaves tais como assentos e cozinhas podem requerer substituição algumas vezes durante a vida da aeronave. Itens do ativo imobilizado podem também serem requeridos a fazerem menos frequentes substituições recorrentes, tais como substituir as paredes interiores de um edifício, ou a fazerem substituições não recorrentes. A entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da parte substituída de tal item quando o custo é incorrido e se o critério de reconhecimento for satisfeito. O valor contábil de tais partes que são substituídas é baixado.

Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente de o custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual era o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

Quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de uma transação sem contraprestação. Por exemplo, terrenos podem ser doados a um governo local por um desenvolvedor sem pagamento ou por pagamento simbólico, para possibilitar ao governo local desenvolver estacionamentos, estradas e outros campos em desenvolvimento. Um ativo também pode ser adquirido por meio de uma transação sem contraprestação pelo exercício de poderes de confisco. Sob essas circunstâncias o custo do item é o seu valor justo na data da aquisição.

**Elementos do Custo**

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- a) Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b) Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- c) A estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- a) Custos de benefícios aos empregados decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b) Custos de preparação do local;
- c) Custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- d) Custos de instalação e montagem;
- e) Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- f) Honorários profissionais.

Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

- a) Custos de abertura de nova instalação;
- b) Custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- c) Custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- d) Custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

- a) Custos incorridos durante o período em que o ativo, capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração, ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- b) Prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e
- c) Custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda. Por isso, quaisquer lucros gerados internamente, são eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, o custo de perdas anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo.

**Mensuração do custo**

O custo de um item de ativo imobilizado é o preço à vista ou, o seu valor justo na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período do crédito a menos que tais juros sejam passíveis de capitalização.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Um ou mais itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo não monetário, ou uma combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro, mas também é aplicável a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de tal item do ativo imobilizado é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

A entidade determina se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto seus fluxos de caixa futuros ou potencial de serviços serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

- a) A configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa ou potencial de serviços do ativo cedido; ou
- b) O valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
- c) A diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetada pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação, se a tributação for aplicável. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

O valor justo de um ativo para o qual não existem transações de mercado comparáveis é mensurado com segurança se (a) a variabilidade da faixa de estimativas de valor justo razoável não for significativa para tal ativo ou (b) se as probabilidades de

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Se a entidade for capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido quanto do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido é usado para mensurar o custo do ativo recebido a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais evidente.

O custo de um item do ativo imobilizado mantido pelo arrendatário de operação de arrendamento mercantil financeiro é determinado de acordo com CPC 06 - Arrendamento Mercantil.

**Mensuração após o reconhecimento**

A entidade deve escolher o modelo de custo ou o modelo de reavaliação como sua política contábil e deve aplicar tal política para uma classe inteira de ativos imobilizados, salvo disposição legal contrária.

**Método do custo**

Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas.

**Método da Reavaliação**

Conforme definido no Manual de Contabilidade Regulatória, os ativos da concessão serão registrados ao valor para custo histórico e serão objeto de atualização mensal aplicando o IPCA - Índice de Preços ao Consumidor Amplo, calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou, ocorrendo a descontinuidade desse índice, aquele que vier sucedê-lo, segundo estabelecido no contrato de concessão. A atualização mensal será registrada em conta específica Atualização regulatória custo histórico.

A reavaliação ou atualização homologada pelo Regulador será reconhecida contabilmente para fins regulatórios.

Serão deduzidas as despesas de depreciação e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, quando aplicável.

Ativos de concessão são divididos em ativos associados com o sistema de distribuição de gás canalizado, ativos comerciais, ativos administrativos e ativos

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

associados com a prestação de atividades extra concessão. São reconhecidos pelo custo histórico e atualizados mensalmente a partir da aplicação do IPCA, quando se tornam pronto para o uso.

Os ativos não onerosos ou contribuições recebidas de consumidores destinadas à construção da rede de distribuição de gás, deverão ser identificados com contrapartida a conta do passivo Obrigações especiais. Elas serão classificadas, inicialmente, na conta de Adiantamento de clientes, onde permanecerão até o início do fornecimento do gás para esses clientes. Após o início do fornecimento, os valores deverão ser transferidos para conta de Obrigações especiais, do grupo não circulante.

Finalmente, e a partir do desenvolvimento do laudo de avaliação para definir a base de remuneração regulatória, segundo metodologia oportunamente definida pela AGEPAR, os ativos serão classificados como elegíveis ou não elegíveis. São elegíveis os bens que, concomitantemente:

- estejam efetivamente em utilização para a prestação dos serviços de distribuição de gás canalizado, nas atividades administrativas, de comercialização; e
- encontrem-se registrados no patrimônio e na contabilidade da concessionária.

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser tratada de um dos seguintes modos:

- a) Atualizada proporcionalmente à variação no valor contábil bruto do ativo, para que esse valor, após a reavaliação, seja igual ao valor reavaliado do ativo. Esse método é frequentemente usado quando o ativo é reavaliado por meio da aplicação de índice para determinar o seu custo de reposição depreciado; ou
- b) Eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo valor reavaliado do ativo. Esse método é frequentemente usado para edifícios. O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Se um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliada.

Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. No Manual de Contabilidade Regulatória estão definidas as seguintes classes de ativos imobilizados:

- a. Terrenos
- b. Edificações, obras civis e benfeitorias
- c. Máquinas, aparelhos e equipamentos
- d. Veículos
- e. Equipamentos de processamento eletrônico de dados
- f. Móveis e utensílios
- g. Redes e Ramais
- h. Estação de Transferência de Custódia – ETC
- i. Estação de Regulagem de Pressão – ERP
- j. Sistema de Odorização – SDO
- k. Medidores de Alto e Baixo Volume
- l. Conjunto de Regulagem e Medição – CRM
- m. Estação de Regulagem de Pressão e Medição (ERPM)
- n. Conjunto de Medição (CM)
- o. Sistema de Proteção Catódica – SPC
- p. Sistema de Supervisão e Controle – SSC

Também estão definidas as seguintes classes de ativos intangíveis:

- a. Sistemas, Aplicativos e Softwares
- b. Direitos, Marcas e Patentes
- c. Servidões
- d. Outorga
- e. Ativos pós renovação

Os itens de cada classe do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente, a fim de ser evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Entretanto, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.

Se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Aumentos ou diminuições de reavaliação relativa a ativos individuais dentro de uma classe do ativo imobilizado deve ser contraposta umas com as outras dentro da classe, mas não deve ser contraposta com ativos de classes diferentes.

Parte de ou todo o saldo da reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado pode ser transferido diretamente para resultados acumulados quando o ativo é baixado. Isso pode envolver a transferência de parte de ou toda a reserva de reavaliação quando os ativos dentro de uma classe do ativo imobilizado à qual a reserva de reavaliação se refira são baixados ou alienados. Entretanto, parte da reserva pode ser transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. Nesse caso, o valor da reserva de reavaliação a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo. As transferências da reserva de reavaliação para resultados acumulados não passam pelo resultado do período.

Orientações sobre os efeitos do imposto sobre o lucro, se houver, resultantes da reavaliação do ativo imobilizado podem ser encontrados na legislação pertinente.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

**Depreciação**

Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, na maioria dos casos, é requerido que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. De forma similar, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. Entretanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque. De forma semelhante, a depreciação de

## Diretoria de Regulação Econômica - DRE

### Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido.

#### **Valor Depreciável e Período de Depreciação**

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

O valor residual e a vida útil de um ativo devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil. Nesse caso, o valor residual do ativo não pode exceder o seu valor contábil. O reparo e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo. Inversamente, alguns ativos podem sofrer manutenções precárias ou a manutenção pode ser diferida indefinidamente por motivos de restrições orçamentárias. Quando as políticas de administração de ativos exageram no uso do ativo, sua vida útil deve ser reavaliada e devidamente ajustada.

O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial para o cálculo do valor depreciável.

O valor residual de um ativo pode aumentar até um montante igual ou superior ao seu valor contábil. Se isso ocorrer, a taxa de depreciação do ativo é zero, a menos que seu valor residual subseqüentemente diminua a um montante abaixo do valor contábil do ativo.

A depreciação do ativo se inicia quando esse está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo cessa quanto o ativo é baixado. Conseqüentemente, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso e mantido para disposição a menos que o ativo esteja totalmente depreciado. Entretanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal, enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos ou potencial de serviços que poderiam ter sido obtidos do ativo. Conseqüentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

- a) Uso esperado do ativo. o uso é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo.
- b) Desgaste físico esperado, o qual depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo é usado e o programa de reparos e manutenção, bem como o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso.
- c) Obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda de mercado para o produto ou serviço derivado do ativo.
- d) Limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo está definida no Manual de Contabilidade Regulatória, como segue:

- Bônus de Outorga - 30 anos;
- Ativos pós renovação de contrato - 30 anos;
- Tubulações, medidores, estações de redução de pressão, e outros equipamentos - 30 anos;
- Demais bens - 10 anos.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa porção do valor contábil do terreno é depreciada durante o período de benefícios ou potencial de serviços obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios ou potencial de serviços a serem dele retirados.

**Método de depreciação**

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo esperado dos benefícios futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas:

- a. o método linear resulta em uma taxa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere;
- b. o método dos saldos decrescentes resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil; e
- c. o método de unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O Manual de Contabilidade Regulatória estabelece o método linear como o método que melhor reflete o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços esperados incorporados no ativo. O auditor deverá avaliar se método está sendo aplicado consistentemente entre períodos e se não há mudanças no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

**Redução ao valor recuperável de ativos**

Para determinar se um item do ativo imobilizado está com parte de seu valor irre recuperável, A entidade deve aplicar a “Redução ao Valor Recuperável de Ativos Não Geradores de Caixa.”

O Manual de Contabilidade Regulatória explica como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

**Indenização de perda por desvalorização**

A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados deve ser reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível.

Desvalorizações ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reclamações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição são eventos econômicos separados, contabilizados separadamente conforme abaixo:

- a) As desvalorizações de itens do ativo imobilizado são reconhecidas;
- b) A baixa de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinada;
- c) A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados é reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível; (d) O custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos ou construídos para reposição.

**Baixa**

O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:

- a) Por ocasião de sua alienação; ou

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- b) Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação.

Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado (a menos que esteja enquadrado no CPC 06 – Arrendamentos mercantil exija de outra forma em operação de venda e *leaseback*). Os ganhos não devem ser classificados como receita de venda. Contudo, uma entidade que, no curso de suas atividades normais, rotineiramente vender itens do ativo imobilizado que foram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir esses ativos para estoques pelo seu valor contábil quando o aluguel cessar e o ativo passar a ser mantido para venda. O recebimento da venda desses ativos deve ser reconhecido como receita.

Existem várias formas de alienação de um item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). Para determinar a data da alienação do item, a entidade deve aplicar os critérios de Receitas de Transações com Contraprestação para reconhecer a receita advinda da venda de bens.

Se, de acordo com o princípio do reconhecimento a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se não for praticável para a entidade a determinação do valor contábil da parte substituída, ela pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

A importância a receber pela alienação de um item do ativo imobilizado deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo. Se esse pagamento for a prazo, a importância recebida deve ser reconhecida inicialmente pelo valor equivalente à vista.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

A diferença entre o valor nominal da remuneração e seu valor presente deve ser reconhecida como receita de juros, refletindo o efetivo rendimento do valor a receber.

Obs.: Imóveis e terrenos, se forem mantidos para obtenção de renda, não devem ser considerados como ativos imobilizados, devendo ser considerados, para efeito de balanço, como propriedades para investimento. Também, os Ativos biológicos que estiverem relacionados com a atividade agrícola não devem estar enquadrados no Ativo Imobilizado.

Os ativos imobilizados devem ser devidamente mensurados. Segundo o CPC 27, item 15, “A entidade deve mensurar um item do ativo imobilizado no reconhecimento inicial pelo seu custo.”

Para mensurar esse custo do ativo imobilizado deve-se considerar o valor à vista na data do reconhecimento. Portanto, caso o pagamento tenha sido postergado, o custo considerado é o valor presente dos pagamentos futuros.

Dessa forma, é importante definir o valor de item do ativo imobilizado, de acordo com os seguintes dados:

- Preço de compra (inclui taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis);
- Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração;
- A estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, quando existir a obrigação futura para a empresa.

Obs.: também, devido à procedência do ativo (doações, permutas, itens provenientes de diferenças de inventário a maior, produzidos/desenvolvidos na própria instituição e outras formas de “incorporações extraorçamentárias”), poderão ser registrados considerando-se o valor de suas avaliações ou reavaliações.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

Quando forem vistos os respectivos programas de auditoria do ativo imobilizado, também serão enfocados pontos relacionados à depreciação e a inventários patrimoniais desses itens.

**Custos de empréstimos**

Os custos de empréstimos devem ser capitalizados durante o período de construção de uma infraestrutura, quando atendidos os requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos, mediante verificação dos prazos ideais dos projetos, conforme estabelecido na Regulação.

Em alguns casos, especialmente no início dos contratos de concessão, o concessionário precisa realizar certos ajustes antes de iniciar a cobrança dos usuários. Considera-se que a capitalização dos juros ao ativo intangível nessa fase é devida, desde que comprovada a utilização do prazo definido regulatoriamente.

Importante observar o princípio geral de que a capitalização de juros somente se aplica a ativos que não estejam prontos para o uso ou venda pretendidos.

Os princípios gerais do CPC 20 podem ser aplicados subsidiariamente, em complementação às definições do Manual de Contabilidade Regulatória.

**Direito de outorga ou direito da concessão (concessão onerosa)**

Uma questão relevante que diz respeito à contabilização de contratos de concessões está relacionada ao reconhecimento contábil do direito de outorga no início ou ao longo do prazo de concessão.

Ressalta-se que o contrato de concessão não representa um direito de uso sobre a infraestrutura, como no caso de arrendamento, já que o poder concedente mantém o controle sobre ela. O concessionário tem sim um direito que é representado pelo acesso à infraestrutura para prover o serviço público em nome do poder concedente, nos termos do contrato. Assim, se e quando reconhecido, o ativo é um ativo intangível e/ou um ativo financeiro. Neste último caso somente é registrado um ativo financeiro no caso em que representa, de fato, direito contratual de receber caixa ou outro ativo financeiro.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O direito de outorga é aquele decorrente de processos licitatórios onde o concessionário entrega, ou promete entregar, recursos econômicos em troca do direito de explorar o objeto de concessão ao longo do prazo previsto no contrato.

Nos casos em que o preço da delegação dos serviços públicos (outorga) é pago no início da concessão de uma única vez ou em pagamentos por prazo menor que o prazo da própria concessão, o seu registro no início da concessão ou proporcionalmente ao valor adiantado (caso seja um contrato de execução), respectivamente, é inevitável. A questão de dúvida surge nas situações em que o pagamento do direito de outorga ocorre por valores predeterminados ao longo da concessão, durante a performance do contrato. Nesse caso há duas linhas de entendimento e ambas são praticadas hoje pelas concessionárias brasileiras:

- a) a que entende que o contrato é de execução; e
- b) a que entende que o direito e a correspondente obrigação nascem para o concessionário simultaneamente quando da assinatura do contrato de concessão.

Na linha de entendimento de que o contrato é de execução, os argumentos são relacionados com o fato de que nem o poder concedente e nem o concessionário, no início da concessão, cumpriram com suas obrigações ou ambos cumpriram com suas obrigações parcialmente na mesma extensão. A disponibilização da infraestrutura pelo poder concedente se dá progressivamente à medida que as condições contratuais vão sendo cumpridas pelo concessionário. O operador deve cumprir as regras do contrato e o poder concedente possui o direito de cancelar o contrato, indenizando o operador pelos investimentos realizados e ainda não amortizados ou depreciados. Por isso se após analisados os fatos e circunstâncias específicos do contrato se considera que a infraestrutura é disponibilizada gradualmente ao longo do contrato, à medida que o operador satisfaça as condições contratuais e à medida que o poder concedente mantenha a concessão. Nesse caso, o aspecto que contraria o enfoque de reconhecimento da outorga no início do contrato é a falta de caracterização de um ativo e de um passivo executáveis na data do balanço. Finalmente, a inexistência de

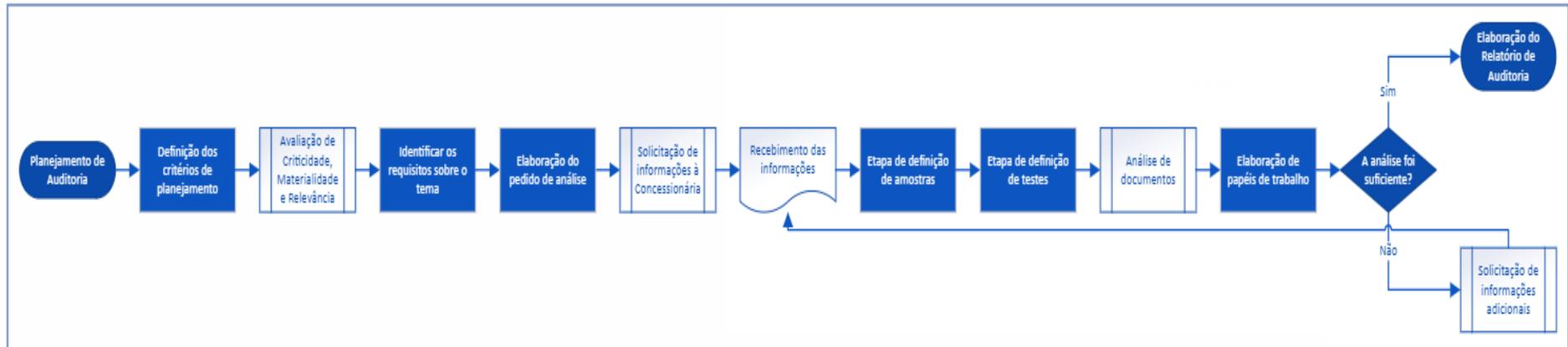
**Diretoria de Regulação Econômica - DRE****Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

penalidade contratual (ou existência de penalidade irrisória) para a descontinuidade contratual provocada pelo concessionário ou a previsão de indenização ao concessionário pelos investimentos não amortizados, em evento de descontinuidade contratual, é um indicador de que o contrato seria de natureza executória (contrato a executar), não passível de registro contábil no momento da sua assinatura.

Por outro lado, na linha de entendimento de que o direito de outorga e a correspondente obrigação nascem na assinatura do contrato, a concessão representa um negócio de longo prazo, que passa por processo licitatório, envolve projetos de financiamento, garantias e definição de tarifa, portanto, fatores que indicam um contrato de longa duração em que as partes demonstram intenção e condição de executá-lo integralmente. Assim sendo, é considerado que os fatos e as circunstâncias indicam que não se trata de um contrato de execução, mas a aquisição de um direito de exploração, a aquisição de uma licença para operar por prazo determinado, haja vista entender-se que o poder concedente performou sua parte no contrato ao dar o acesso e o direito à exploração do objeto da concessão, enquanto o concessionário não performou a sua parte, que é representada em muitos casos pela obrigação de: (a) efetuar pagamentos em caixa ao poder concedente e/ou (b) construção de melhorias e expansões da infraestrutura.

Após a avaliação dos conceitos, o auditor deverá iniciar os procedimentos de auditoria, conforme fluxograma a seguir:

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG



**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

## **6.2. Acompanhamento**

Após a apresentação do relatório de auditoria, é importante que o auditor acompanhe a implementação das recomendações apresentadas, para verificar se as não conformidades identificadas foram corrigidas e se as melhorias propostas foram implementadas.

Essas são as principais etapas da auditoria nos contratos de concessão regidos pela OCPC 05.

É importante ressaltar que cada auditoria é única e pode apresentar particularidades específicas, mas o processo geralmente segue essas etapas.

### **6.2.1. Principais partes relacionadas**

A concessionária deve observar as diretrizes contidas no Manual de Contabilidade Regulatória e, subsidiariamente, nos pronunciamentos contábeis aplicáveis, especialmente o CPC 05 – “Divulgação sobre Partes Relacionadas”, para elaborar as notas explicativas sobre os saldos e transações com partes relacionadas.

Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas Demonstrações Financeiras. Para estar relacionada, a concessionária que reporta a informação pode ter relação de controle pleno ou compartilhado da investida. Pessoas também podem ser consideradas como parte relacionada se (i) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação; (ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; ou (iii) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.

As transações entre partes relacionadas são caracterizadas por transferências de recursos, prestação de serviços ou assunção de obrigações entre a concessionária que reporta a informação e uma parte relacionada, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Os relacionamentos entre controladora e controladas devem ser divulgados ainda que não tenha havido transações entre elas, uma vez a mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações da entidade com outras partes.

Durante os trabalhos de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, o auditor deverá avaliar todas as transações com partes relacionadas, avaliar os contratos, os lançamentos, os registros, avaliar a correta classificação de cada operação em observância ao Manual de Contabilidade Regulatória e deverá incluir menção a esse tema em seus papéis de trabalho. Caso seja identificada alguma irregularidade, tal fato deverá ser mencionado no Relatório Final de Auditoria.

## **7. Relatório Final de Auditoria**

Para conclusão das atividades previstas neste Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, é esperada a elaboração de um Relatório de Auditoria, cujos modelos são baseados em resultados dos Programas de Auditoria previstos neste Manual, com a verificação da aplicação da metodologia do Manual de Contabilidade Regulatória.

O primeiro modelo é um relatório de uma auditoria, no tocante à situação dos bens patrimoniais de uma companhia, sua documentação formal e seus registros, bem como os sistemas informatizados de controle.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

**RELATÓRIO 1**

Auditoria do Sistema Patrimonial da *Concessionária ABC*

**I – Introdução**

1 – Em cumprimento ao Plano Anual de Atividades da Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias da *Companhia ABC*, realizamos auditoria no Sistema de Controle Patrimonial, com o objetivo de aferir a eficácia dos controles sobre o patrimônio físico da Empresa e seus registros nas Demonstrações Contábeis Regulatórias.

2 – Áreas responsáveis pelo Sistema:

a – Divisão de Patrimônio, responsável pelo registro contábil (*indicar a(s) área(s) consultada(s)*).

b – Divisão de Serviços Administrativos, responsável pelo controle físico dos bens.

3 – Os trabalhos de campo foram desenvolvidos no período de dd de mm a dd de mm de aaaa (*indicar o período*).

4 – Os exames e testes de auditoria foram efetuados de acordo com o Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias, com o acompanhamento e verificação das normas e dos procedimentos previstos no Manual de Contabilidade Regulatória, adotados pelos órgãos da Empresa envolvidos com o Sistema: (*indicar, por exemplo: Departamento de Contabilidade, Departamento de Administração, Departamento de Material, Departamento de Edificações e áreas afins*).

**II – Comentários**

1 – Controle Formal

Em termos normativos, a Empresa dispõe para controle dos seus bens patrimoniais, em adição aos requisitos do Manual de Contabilidade Regulatória,

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Procedimentos Internos, consubstanciados na Legislação Vigente e em orientações emanadas pela AGEPAR, aos quais a Instituição está vinculada:

- Procedimento Interno 1 “Controle Físico de Bens Patrimoniais”;
- Procedimento Interno 2 “Boletim de Movimentação de Bens”;
- Procedimento Interno 3 “Devolução/Transferência de Material”;
- Procedimento Interno 4 “Alienação de Bens”;
- Procedimento Interno 5 “Organização da Divisão de Registros Patrimoniais”;
- Procedimento Interno 6 “Análise e Conferência de Requisição de Material para Contabilização”;
- Procedimento Interno 7 “Baixa de Bens do Ativo Imobilizado”;
- Procedimento Interno 8 “Transferência de Bens de Obras em Andamento para o Ativo Imobilizado”;

2 – Sistema de Controle em Processamento Eletrônico Implantados e em Implantação.

a – XPTO – Sistema de Controle Patrimonial – Controla o registro contábil de bens patrimoniais por unidade de bens (individualmente), por unidade de propriedade (quando um bem é imobilizado juntamente com outros componentes) ou por conjunto de bens. Gerenciado pela Divisão de Registros Patrimoniais, do Departamento de Contabilidade.

b – XPTO2 – Sistema de Gerência de Problemas e Mudanças – Controla a movimentação de bens de informática, em face da grande rotatividade desses bens para efeito de manutenção. Gerenciado pelo Núcleo de Informática da Diretoria Administrativa.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

c – O Sistema XPTO também é utilizado pela Divisão de Serviços Administrativos para o controle físico dos bens patrimoniais da Administração Central e supervisão do Controle Físico Patrimonial das Superintendências Regionais.

d – Em implantação, um Sistema Banco Único de Dados, com a substituição da plaqueta de metal por etiquetas magnéticas com numeração em código de barras para controle por leitura óptica.

**Observações:**

Os sistemas e processos hoje existentes na Empresa são deficientes em termos de controle físico. Não há controle, haja vista que mais de 70% dos bens estão sem número de patrimônio, com números trocados ou sem termos de responsabilidade.

Tal deficiência é gerada por falta de gerência sobre os Sistemas. A exemplo citamos o XPTO e o XPTO2, ambos controlam a mesma coisa e não se interagem (não são integrados).

Por solicitação da Auditoria Interna, em XXXX, os órgãos responsáveis - Núcleo de Informática da Diretoria Financeira e Núcleo de Informática da Diretoria Administrativa informaram que iriam integrar os sistemas, contudo por falta de gerência administrativa, até a presente data, o processo não evoluiu.

O novo sistema em implantação, Banco Único de Dados, com plaquetas magnéticas para leitura óptica, em nossa opinião, está nascendo com falhas e certamente não irá resolver o problema de controle pelos fatos abaixo enumerados:

a – Não foi emitido, preliminarmente, nenhum Procedimento Interno definindo como será implantado, operacionalizado, definindo as responsabilidades dos usuários de bens, responsabilidades da gerência do sistema, interação entre áreas e outros assuntos relevantes.

b – O processo está invertido, pois deveria fluir de dentro para fora, baseado num projeto discutido e testado com as áreas envolvidas para, posteriormente, com

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

base no cadastro existente, fazer o recadastramento dos bens listados (corrigindo possíveis falhas) e cadastrando os bens não constantes do cadastro.

c – Há diversas equipes, já em campo (gerando gasto com deslocamento de aproximadamente R\$ 60.000,00 – em 08/20X1), colocando etiquetas em bens, sem estarem munidos de norma interna, sem uma definição precisa de o que fazer e como fazer e sem observar a segregação definida no Manual de Contabilidade Regulatória da AGEPAR.

d – Os órgãos de informática (Núcleos de Informática das Diretorias Administrativa e Financeira, já citados anteriormente) envolvidos no processo, ainda têm dúvidas sobre como será implantado e quem será o gerente do programa, haja vista não haver, por parte da Divisão de Serviços Administrativos, definições precisas sobre a implantação e funcionamento do novo sistema (exemplo: interface com o sistema XPTO).

### **III – Testes sobre o Sistema Atual**

O atual Sistema de Controle Patrimonial é deficiente, fato constatado e apontado em todos os relatórios emitidos anteriormente. Entre as falhas e problemas existentes podemos citar os seguintes:

- 1 – Falta de gerenciamento do sistema;
- 2 – Mudanças constantes de estrutura organizacional e funcional;
- 3 – Mudanças de critérios contábeis, em desacordo com o Manual de Contabilidade Regulatória;
- 4 – Normas Internas desatualizadas;
- 5 – Descaso, por parte dos usuários, sobre a necessidade de controle;
- 6 – Registros patrimoniais no Sistema XPTO com deficiências;
- 7 – Há bens com número de patrimônio antigo (anterior a 1999) que não conferem com as características descritivas;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

8 – Há números de patrimônio no relatório sem o bem correspondente na rede física;

9 – Dificuldade por parte das gerências de identificar os registros de posse e propriedade do bem;

10 – Descrição insuficiente do bem, em alguns casos;

11 – Bens com número de patrimônio trocado (de outro bem).

#### **IV – Teste sobre o Sistema em Implantação**

Conforme já mencionado, o sistema está sendo implantado de fora para dentro, ou seja, levantando-se tudo o que existe, para posteriormente, fazer o acerto interno.

O pessoal da Divisão de Serviços Administrativos está indo a campo e com base no cadastro atual, que apresenta uma margem de inconsistência de mais de 70%, está recadastrando e cadastrando os bens existentes, ou seja:

- Bens com plaquetas de patrimônio;
- Bens sem plaquetas de patrimônio;
- Bens não patrimoniais, mas de custo financeiro (de operação);
- Bem com plaqueta trocada (de outro bem).

#### **Observação:**

No Sistema XPTO, alguns bens são registrados e marcados por “unidade administrativa”.

O levantamento em campo não segue esse padrão, pois estão sendo levantados e cadastrados por unidade encontrada, concluindo-se, portanto, que o cruzamento com o Sistema XPTO, para esses casos, será difícil ou impossível (vide nota do autor externo, no mesmo sentido, no final do presente relatório).

Concluída a fase de levantamento em campo, o processo de conciliação com o sistema contábil, será executado pelo Núcleo de Informática da Diretoria Financeira que,

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

por meio de programa específico, fará os ajustes necessários (“de - para” – número de patrimônio anterior para o novo número).

Considerando-se que a defasagem física encontrada em relação à contábil está em torno de 90%, sobre um universo de mais ou menos 30.000 itens, o Núcleo de Informática da Diretoria Financeira informa que será inviável fazer um “de - para”, que permita o cadastramento correto por localidade, haja vista não possuir parâmetros que possibilitem o ajuste correto.

**V – Avaliação da situação dos Procedimentos Internos, comparando com o Manual de Contabilidade Regulatória, no que tange ao Sistema de Controle Patrimonial**

Os Procedimentos Interno abaixo elencados, antigos e desatualizados, não permitem controle sobre o Sistema, nos termos previstos no Manual de Contabilidade Regulatória:

- Procedimento Interno “Controle Físico de Bens Patrimoniais” – emitido há seis anos, desatualizado, incompleto, confuso e interage com Prática fora de uso;

- Procedimento Interno “Boletim de Movimentação de Bens” – emitido há onze anos, desatualizado, fora da realidade atual, interagindo com Práticas também desatualizadas ou fora de uso;

- Procedimento Interno “Devolução/Transferência de Material” – emitido há cinco anos, desatualizado e não faz referência ao controle e baixa de bens numerados (Patrimônio);

- Procedimento Interno “Alienação de Bens” – emitido há dezesseis anos, desatualizado e interage com Práticas também desatualizadas e fora de uso;

- Procedimento Interno “Organização da Divisão de Registros Patrimoniais” – emitido há nove anos, desatualizado e interage com Práticas também desatualizadas ou fora de uso;

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

- Procedimento Interno “Análise e Conferência de Requisição de Material para Contabilização” – emitido há dezesseis anos, desatualizado e não é mais usado, segundo a área consultada;

- Procedimento Interno “Baixa de Bens do Ativo Imobilizado” – emitido há dezesseis anos, desatualizado e interage com Práticas também desatualizadas ou fora de uso;

- Procedimento Interno “Transferência de Bens de Obras em Andamento para o Ativo Imobilizado” - emitido há dezesseis anos, desatualizado e interage com Práticas também desatualizadas.

- Não foram encontradas irregularidades em Transações com Partes Relacionadas.

#### **VI – Regularização de Bens Imóveis**

Escrituras, averbações e contratos de comodato.

De acordo com o plano pré-estabelecido pela Assessoria Administrativa, a regularização dos documentos está sendo efetuada gradativamente.

Conforme definição do Manual de Contabilidade Regulatória, é fundamental conhecer a origem do recurso e a correta propriedade, para assegurar o reconhecimento como ativo imobilizado ou como obrigação especial e, sem as escrituras e documentos pertinentes, não é possível fazer tal confirmação.

#### **VII – Recomendações**

1 - Que o Departamento de Administração, de imediato, com as áreas envolvidas, restabeleça o planejamento para implantação do Sistema, redefinindo os critérios para o pessoal de campo e equacione com as áreas de informática, Núcleo de Informática da Diretoria Administrativa e Núcleo de Informática da Diretoria Financeira o programa de interface dos Sistemas XPTO, XPTO2 e leitura óptica.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

2 – Que o Departamento de Administração emita Procedimento Interno aderente ao Manual de Contabilidade Regulatória, definindo com clareza os procedimentos de “controle dos bens patrimoniais”.

3 – Que o Departamento de Administração interaja junto aos demais Órgãos responsáveis pelos Procedimentos Internos citados, normatizando os procedimentos que envolvam movimentação de bens da Empresa, condição indispensável para implantação do novo Sistema.

4 – Que o termo de responsabilidade/responsabilidade patrimonial seja redefinido, criando-se um módulo no Sistema de Recursos Humanos – Público, de modo que cada empregado seja responsável pelos bens de seu uso e possa consultar (atualizar) sua carga patrimonial, permanecendo sob responsabilidade das gerências os bens de uso comum.

5 – Que sejam revistos os documentos (formulários) de aquisição, transferência e baixa de bens, restabelecendo-se o fluxo de informação de modo a permitir registros confiáveis.

6 - Que nenhuma área aceite documentos (formulários) de movimentação de bens sem o respectivo número de patrimônio.

7 – Que a documentação referente a bens imóveis seja arquivada em sala própria definindo-se responsabilidade para a guarda, arquivo e atualização.

8 – Que sejam levantados e controlados os bens de propriedade de terceiros.

9 – Que o gerente da Divisão de Serviços Administrativos se integre no desenvolvimento do novo Sistema e que o gerencie depois de implantado.

#### **VIII – Conclusão**

O trabalho de Auditoria ocorreu de acordo com os procedimentos usuais de auditoria e procedimentos especificados no Manual de Auditoria das Demonstrações Contábeis Regulatórias. Teve como objetivo o acompanhamento e verificação das normas e procedimentos adotados pelos órgãos da Empresa envolvidos com o Sistema

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

de Controle Patrimonial, observando-se o controle, regularização, contabilização e alteração do registro físico.

Os testes comprovaram que o sistema é deficiente, as normas internas desatualizadas, não há controle gerencial e nem controle pelos usuários e há problemas na implantação do novo sistema, quanto ao “de – para”, a ser implementado pelo Núcleo de Informática da Diretoria Financeira.

Local, dd de mm de aaaa.

---

Superintendência de Auditoria da AGEPAR

C/Cópia: aos Órgãos envolvidos

Nota do autor:

Para esclarecimento aos leitores, essas defasagens ocorriam porque certos bens, como por exemplo: um medidor, instalado dentro de um conjunto de medição e regulagem de pressão, ambos fixados em um suporte de alvenaria, que por sua vez era fixado no chão, contendo conexões específicas ligadas ao gasoduto subterrâneo, havia sido lançado no imobilizado por um valor “x” correspondente ao conjunto todo, sendo considerado como um bem patrimonial.

Por ocasião do levantamento físico, esses componentes eram considerados individualmente, isto é, um medidor, um conjunto de medição e regulagem de pressão, uma caixa de válvulas e linha lateral de gasoduto, com os respectivos conectores, sendo que os demais componentes não eram levados em conta, sendo registrados diretamente em despesas operacionais.

Logo, passaríamos a ter quatro bens patrimoniais ao invés de um, sendo que o seu registro patrimonial individual não existia.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Da mesma forma, a seguir, apresenta-se um modelo de relatório de Auditoria em um Almoxarifado de grande porte que, além de abastecer a sede central da Instituição, também abastecia a dez Almoxarifados Regionais, situados em postos estratégicos do Estado.

## **RELATÓRIO II**

Auditoria do Sistema de Material e Almoxarifado da Companhia ABC

### **I – Introdução**

1 – De acordo com a programação interna de Atividades da Auditoria Regulatória, realizamos auditoria no Sistema de Controle de Materiais, com o objetivo de aferir a eficácia dos controles sobre os Almoxarifados da Empresa.

2 – Áreas responsáveis pelo Sistema:

a – Divisão de Planejamento e Controle de Estoque responsável pela análise, planejamento da reposição e distribuição dos materiais de estoque e análise econômica dos seus indicadores.

b – Divisão de Almoxarifado responsável pelo recebimento, estocagem e distribuição dos materiais aos usuários e abastecimento dos Almoxarifados Regionais.

c – Divisão de Contabilidade responsável pelos registros de toda a movimentação de material (entradas, saídas por consumo e transferência) em suas respectivas contas.

3 – Os trabalhos de campo foram desenvolvidos no período de xx de yyyy a xx de yyyy de 20xx.

4 – Os exames e testes de auditoria foram efetuados de acordo com o Sistema de Auditoria e seus testes específicos, com o acompanhamento e verificação das normas e dos procedimentos adotados pelos órgãos da Empresa envolvidos com o Sistema de Material em uso pelo Departamento de Material e suas Divisões com a respectiva interface contábil.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

**II – Comentários**

**1 – Controle Formal**

Em termos normativos, a Empresa dispõe para controle dos seus materiais de estoque e demais itens utilizados pelos seus usuários, das seguintes Normas Internas consubstanciadas na Legislação Vigente e em orientações emanadas dos órgãos governamentais aos quais a Instituição está vinculada:

- Regimento Interno da Diretoria Administrativa;
- Manual de Procedimentos da Divisão de Planejamento e Controle de Estoque;
- Manual de Procedimentos de Classificação de Materiais (Identificação, Codificação e catalogação);
- Manual de Procedimentos da Divisão de Almoxarifado;
- Manual de Procedimentos de Transferências de Material do Almoxarifado Central para os Almoxarifados Regionais;
- Manual de Contabilidade.

**2 – Sistema de Controle em Processamento Eletrônico de Gerência de Materiais Implantado**

a – O antigo sistema em que os documentos eram processados “in batch”, gerando uma certa defasagem entre a data do atendimento e a data do processamento, foi substituído por um sistema moderno cujo processamento passou a ser em tempo real;

b – Sistema GLE - Gerência Local de Estoque, cuja integração dos seus módulos (Usuário, Catalogação, Gestão de Estoques, Obtenção e Armazenagem) permite o processamento da documentação em tempo real, mantendo os saldos de estoque atualizados;

**Observações:**

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O Sistema atual permite uma integração entre todos os seus módulos e gera relatórios para a Contabilidade, mantendo os valores das contas de estoque compatíveis com os saldos de almoxarifado.

Portanto, tem se mostrado eficiente, desde a padronização das especificações e codificações, envolvendo a consulta a esses dados pelos usuários e por aqueles credenciados a emitirem suas requisições através do Sistema.

A Divisão de Planejamento e Controle de Estoque, ao analisar essas solicitações através do sistema, libera as mesmas que, ao serem acessadas pelo Almoxarifado e somente então, impressas, são devidamente atendidas. Na sequência são baixadas, mantendo os saldos atualizados.

Há um funcionário na Divisão de Planejamento e Controle de Estoque que tem acesso a todas as transações para realizar os devidos ajustes, quando necessários, no tocante a possíveis erros nas entradas ou nas baixas, bem como nas divergências de inventário.

Tem sido observada uma preocupação para evitar enganos no tocante às unidades de fornecimento no momento das entradas no estoque, devido a divergências entre as mesmas por parte dos fornecedores.

Ex.: para o fornecedor: metro

Para o Almoxarifado: rolo.

Através de relatórios emitidos pelo Sistema, com a posição de estoque dos Almoxarifados Regionais, a Divisão de Planejamento e Controle de Estoque, analisando esses dados, providencia mensalmente as transferências de material para os mesmos, através de roteiros pré-estabelecidos e veículos próprios.

Solicitações extras ou emergências são atendidas dentro das necessidades.

### **III - Testes sobre o Sistema Atual**

Como já foi colocado, o atual sistema é eficiente.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

Foram feitos testes no sentido de:

1 – Verificação do tempo de atendimento às requisições pela área de estocagem e de distribuição;

2 – Alteração das quantidades solicitadas, em função do tipo de embalagem de itens não atendidos a granel;

3 – Possibilidade de erro com relação às unidades de fornecimento, gerando futuras diferenças de inventário;

4 – Foram analisados os relatórios gerenciais, tais como: Classificação ou Curva ABC por saldo e por Consumo, Itens sem Movimentação a mais de “x” dias; Relatórios de Transferência do Almojarifado Central para os Almojarifados Regionais;

5 – Índice de rejeição de itens por ocasião dos seus recebimentos no tocante à quantidade/qualidade;

6 – Emissão de Relatórios para a realização de inventários físicos;

7 – Não foram encontradas Transações entre Partes Relacionadas no período.

**IV – Avaliação da situação dos documentos formais existentes**

Foi detectado que os referidos manuais estão atualizados, mas que alguns procedimentos, quanto aos processos de alienação de materiais/bens, devem ser agilizados para desobstruir as áreas reservadas aos mesmos e reduzir os custos de manutenção (Custo de Armazenagem).

Observou-se também que os relatórios de materiais não movimentados citados nos manuais, se referem apenas ao Almojarifado Central, podendo haver itens com pouca movimentação, também, nos Almojarifados Regionais.

**V – Realização de Inventário Físico**

Foi realizado um Inventário Físico por amostragem, selecionando-se alguns itens da Classe “A” da Curva ABC por saldo e alguns, de outras classes (“B” e “C”), porém, de grande movimentação no período.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
**Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG**

O percentual de divergências ficou em torno de 2%, motivado por prováveis erros no atendimento de itens fisicamente semelhantes, tais como: parafusos, lâmpadas (cujas embalagens são muito parecidas, diferindo apenas pela capacidade), alguns materiais de expediente etc.

Observou-se que alguns componentes eletrônicos em estoque possuem uma pequena diferença na sua estrutura física, apesar de terem a mesma capacitância e estão abrigados no mesmo código de material, quando deveriam ter codificação diferente. Como os testes também foram realizados em dois almoxarifados do interior, observou-se que alguns itens como determinados tipos de parafusos que chegam do Almoxarifado Central já embalados de fábrica (Ex.: pacotes com 100 peças) e naquela localidade são atendidos individualmente (por peça) apresentaram diferenças ou a maior ou a menor.

Para esses itens foi recomendado que, no ato do recebimento, os pacotes sejam abertos, pois a embalagem poderá conter mais ou menos de 100 peças.

#### **VI – Conclusão**

O trabalho da Auditoria foi realizado de acordo com os procedimentos usuais de auditoria. Teve como objetivo o acompanhamento e a verificação das normas e procedimentos adotados pelos órgãos envolvidos com as rotinas inerentes à Gestão de Materiais.

Os testes comprovaram que o Sistema é eficiente, as citadas normas estão atualizadas de acordo com as legislações vigentes e o controle exercido sobre os estoques revela uma preocupação em mantê-los em níveis compatíveis com as demandas existentes e de forma econômica, não comprometendo os seus indicadores.

O Sistema informatizado sofre constantes atualizações que são repassadas aos usuários e àqueles que o operam, não gerando nenhum tipo de problema operacional.

Foram dadas as devidas orientações no tocante às divergências de inventário encontradas e, também, no sentido de que sejam cada vez mais aprimorados os

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

procedimentos relacionados à reposição e à manutenção dos estoques, evitando faltas ou excessos dos mesmos.

Local, xx de xxxxxx de 20xx.

---

Superintendência de Auditoria da AGEPAR

C/Cópia: aos Órgãos envolvidos

Diretoria de Regulação Econômica - DRE  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

## 8. Considerações finais

Ao término deste trabalho, que visa atender áreas a serem auditadas e auditores que irão se programar para a realização de trabalhos de auditoria voltados às atividades de verificação da aplicação do Manual de Contabilidade Regulatória, é importante lembrar o que nos diz o Prof. Flávio da Cruz em seu livro “Auditoria Governamental”, no tocante à postura do Auditor, ao comunicar os resultados:

- 1) Deixar de lado opiniões pessoais e sentimentos, restringindo-se a estudos, projeções e relatos consistentes;
- 2) Usar na exposição recursos audiovisuais modernos, cuja tecnologia resulte em economia de tempo;
- 3) Demonstrar o desejo em colaborar com a melhoria da entidade auditada;
- 4) Usar o máximo de polidez possível e esforçar-se em tentar motivar os diretores da auditada, para que haja sua manifestação escrita sobre o conteúdo do relatório e probabilidade de correções no futuro.

Com a adoção dessa metodologia, a AGEPAR cumprirá os preceitos definidos nos contratos de concessão e estará apta a avaliar a correção dos procedimentos adotados pelas concessionárias sob sua fiscalização.

Curitiba, 21 de fevereiro de 2024.

**Diretoria de Regulação Econômica - DRE**  
Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado - CDG

**EQUIPE TÉCNICA RESPONSÁVEL**

**Diretoria de Regulação Econômica – DRE – Coordenadoria de Distribuição de Gás Canalizado – CDG - AGEPAR:**

- Emerson Hochsteiner de Vasconcelos Segundo – Especialista em Regulação
- Flávio Gruba – Especialista em Regulação
- Raphael Gomes Brasil – Especialista em Regulação
- Thiago Petchak Gomes – Especialista em Regulação

**Empresa Contratada: Quantum do Brasil Ltda - EPP.**

(Edital de Concorrência nº 77/2022 GMS, Contrato Administrativo: 2.606/2023)

**Equipe Técnica**

Equipe Principal:

- Carlos Morosoli - Coordenador Geral
- Alexandra Cruz - Contadora
- José Marcio Goulart – Prof. Nível Superior
- Sonia Juan - Prof. Nível Superior

Equipe de apoio:

- Anabella Novara - Especialista Sênior – Contabilidade Regulatória
- César Yori - Especialista Sênior – Regulação Gás Canalizado
- Pedro Mendonça – Consultor Sênior – Regulação Gás Canalizado
- Damián Halabi – Especialista Sênior –Econômico-Financeiro
- Daniela Infante Borges - Gerente de Controladoria

Curitiba, 01 de fevereiro de 2024.

**Adalto Acir Althaus Júnior**

Chefe da Coordenadoria de Distribuição da Gás Canalizado (CDG)

De acordo:

**Rejane Maria Schirr Scolari**

Diretora de Regulação Econômico (DRE)