

# AUDITORIA INTERNA PARA EMPRESAS DE SANEAMENTO BÁSICO

ECON. HELIO DE MELO SAMPAIO (\*)

BEL. MARIA DE NAZARETH BLANC SIMÕES (\*\*)

## I. INTRODUÇÃO

O crescimento vertiginoso das grandes cidades tem provocado o surgimento de inúmeros problemas urbanos, como decorrência do não acompanhamento da oferta de bens e serviços no mesmo ritmo da crescente demanda.

Um dos setores de maior sensibilidade a essa problemática é, sem dúvida, o do Saneamento Básico, que se apresenta como elemento fundamental ao desenvolvimento da comunidade, pois interfere em todos os ramos da atividade humana, significando um dos instrumentos mais importantes para estimular o equilíbrio do complexo urbano, nos seus variados aspectos.

Isso explica a grande preocupação do Poder Público em procurar equacionar os problemas de abastecimento de água e coleta de esgotos, colocando em seus devidos termos esses serviços, dando-lhes o relevo que merecem.

As Empresas de Saneamento Básico, como decorrência mesmo da agilidade com que os problemas do Setor evoluíram, nem sempre tiveram condições de acompanhar essa evolução, fenômeno, aliás, bastante peculiar, dada a complexidade desses serviços, que exigem, não raro, tecnologia diferente para centros urbanos de características diversas, o que não deixa de constituir um grande desafio.

Essas Empresas, todavia, procuram reaparelhar-se orgânica, administrativa e tecnicamente, adequando-se a uma nova realidade, na tentativa de não recuar ao desafio. Com isso, em consequência disso, o elenco de suas atividades e tarefas torna-se cada vez maior e mais complexas suas operações.

Aí reside um fato bastante comum, para o qual nem sempre se encontra a solução fácil: à proporção que a Empresa cresce, principalmente se esse crescimento for acelerado, o Dirigente vai perdendo o domínio de algumas operações, envolvendo que está nas grandes diretrizes administrativas. Esse fenômeno é tanto mais evidente quanto maior for a Empresa.

Surge então a necessidade de um acompanhamento, um controle e mesmo uma vigilância ou até uma orientação no sentido de melhor e mais equilibradamente serem executadas essas atividades e operações. O conjunto dessas funções é atributo do Dirigente. Como este não se pode envolver em questões de rotina, precisa de um instrumental que o auxilie, além do corpo de Assessores cuja função não se relaciona com o acompanhamento e o controle.

Essas atribuições cabem a um Serviço de Auditoria que, além de possuir característica assessora, como entidade de absoluta confiança do Dirigente tem prerrogativas de interveniente em todos os setores de atividade da Empresa.

A Auditoria, entretanto, não emerge na sua dimensão e polivalência definitivas, pois, como órgão de grande comple-

(\*) Assistente Técnico da Diretoria de Planejamento e Controle da SAEC.

(\*\*) Diretora da Divisão de Pessoal da DAD - SAEC.

xidade e delicadeza, terá que ser implantada paulatinamente, como será visto, mesmo porque, particularmente nas grandes empresas, ela pressupõe modificações às vezes acentuadas nos métodos e rotinas.

O presente trabalho tem em mira examinar a conveniência de implantar uma Auditoria, como órgão da própria estrutura, nas empresas de maior porte, onde suas atividades já adquiriram complexidade, para garantia de sua eficiência, sua solidez e melhor emprego dos recursos, visando o comprimento de sua finalidade. *Recomendamos, por isso, a implantação desse serviço em todas as grandes empresas de Saneamento Básico.*

## II. UM CONCEITO DE AUDITORIA INTERNA

O que se pretende de uma Auditoria Interna, nos moldes expostos da Introdução, escapa da noção tradicional e que sempre se procurou envolver esse tipo de controle, a que atribuíam tarefas meramente contábeis, preponderantemente «a posteriori», que representavam o exame dos registros dos gastos da Empresa, para preservação dos discutíveis «princípios contábeis geralmente aceitos».

Ao contrário, o que as Empresas de Saneamento Básico dos grandes centros urbanos estão a exigir, constitui um tipo mais avançado de controle, voltado para operações mesmas que elas executam e onde se assentam as suas finalidades específicas e objetivas.

Não se quer ter a preocupação, somente, de vigilar os meios, mas enfatizar o exame de como se estão alcançando os fins que justificam a própria existência da Empresa.

Disso resulta uma abordagem bem mais ampla e profunda, que consubstancia, como propósitos de uma Auditoria Interna, o exame contínuo e sistemático da eficiência da gestão administrativa, procurando, por este meio, avaliar:

- a) As operações, face aos objetivos e metas fixados;
- b) a utilização adequada dos recursos humanos, materiais e financeiros;
- c) a organização desses recursos.

Evidentemente, o que importa, em primeira linha, é o objetivo proposto: produzir e fornecer água de boa qualidade e recolher a água servida, dando-lhe o destino final adequado. Em segunda escala, de que

modo estão sendo utilizados os recursos postos à disposição e por fim como organizá-los de modo a se alcançar maior produtividade.

Daí radica o conceito de Auditoria Operacional, porém como atividade assessora do Dirigente, portanto a ele vinculada, que procura, «a priori» e «a posteriori», deter-se no exame, controle e avaliação, independentemente do exame contábil, visando fundamentalmente e em última consideração, a garantia da auto-sustentação econômica e financeira das Empresas de Saneamento Básico pelo exercício de uma ação preventiva e corretiva das operações.

Decorre dessa abordagem, a intervenção da Auditoria no âmbito de toda a Empresa, investida de prerrogativas especiais como representante do Dirigente, no acompanhamento de todo o elenco das operações.

## II. OBJETIVOS E FASES DE UMA AUDITORIA INTERNA

Em consonância com o conceito aqui proposto, pode-se resumir como objetivo de um serviço de Auditoria Interna, de caráter operacional, proceder à análise prévia, investigações financeiras e controle das operações ligadas às atividades da Instituição.

Para que possa atingir esses objetivos, é necessário estabelecer métodos que permitam ao Dirigente exercer um controle direto sobre as operações, do que resulta devam estar elas *perfeitamente definidas e sujeitas a uma sistemática.*

Segundo o escopo do conceito apresentado, a Auditoria Interna teria, em síntese, as seguintes funções básicas:

- a) auxiliar o Dirigente para conduzir a administração com mais eficácia e estabelecer procedimentos adequados de direção e controle das operações;
- b) estimular a eficiência da gestão administrativa e o cumprimento da política estabelecida;
- c) resguardar os ativos de perdas devidas a fraudes ou erros involuntários;
- d) assegurar a confiabilidade nos dados físicos e financeiros, que a administração possa utilizar para tomar decisões;
- e) recomendar mudanças nas diretrizes e políticas, bem como nos métodos de trabalho, visando a maior eficiência das operações.

A esse elenco de atribuições, acrescente-se, deva estar a Auditoria Interna atenta à eficácia da execução das atividades programadas que, uma vez sistematizadas, dão total cobertura às operações da Empresa.

O efetivo exercício de um serviço de Auditoria pressupõe, em relação à área a ser auditada, as seguintes etapas:

- a) **verificação:** compreendendo o recolhimento de dados informativos sobre as atividades;
- b) **análise:** quando se examinam as metas e seus resultados, a administração dos recursos (humanos, materiais, e financeiros) utilizados e sua organização, os procedimentos aplicados e as políticas traçadas;
- c) **controle:** consiste em comparar os resultados obtidos com as metas fixadas e detetar as causas que determinaram os desvios observados; reside aqui o que mais identifica a função da Auditoria Interna;
- d) **conclusão:** apresentadas mediante **relatórios**, envolvendo:
  - i) exposição de opiniões e pareceres sobre as condições encontradas ou fatos constatados nas áreas auditadas.
  - ii) apresentação de sugestões visando corrigir as deficiências e delineando as soluções.
  - iii) exame da efetivação das providências propostas, comunicadas através de **memorandos de Auditoria**.

A soma de responsabilidades atribuídas à Auditoria Interna não implica em que inexista um sistema de controle rotineiro e detalhado das operações. Pelo contrário, principalmente nas Empresas onde as operações são mais numerosas e complexas, torna-se indispensável, como rotina, não somente um acompanhamento contínuo das operações, mas, sobretudo, um efetivo controle, envolvendo, portanto, tarefas que levem a detetar desvios, estudar-lhes as causas e corrigí-los.

A função da Auditoria Interna de timbre Operacional vai bem mais longe, pois envereda pelas investigações e análises mais profundas, assegurando ao Dirigente, como seu assessor e consultor, o exercício de uma administração equilibrada. É dizer, por exemplo, que os órgãos de controle rotineiro também são auditados.

#### IV. ESFERA DE AÇÃO

Como entidade diretamente ligada ao Dirigente do órgão, seu raio de ação abrange toda a organização da Empresa, compreendendo não só os setores técnicos como os administrativos, daí se ter dado caráter de polivalência às atividades que deve exercer.

No que se relaciona ao controle «a priori», a Auditoria não só acompanha a elaboração dos Planos e Programas, mas, sobretudo, deve assistir à expedição de normas e diretrizes de ação, para ter condições de prever a orientação com que se vão executar as transações da Empresa, bem como a interpretação dos fatos.

Exercendo o controle «a posteriori», examina a ocorrência dos fatos, mediante seus programas por área, passando à crítica, como consequência de suas observações.

Desse modo, o controle é levado a efeito antes e depois da ocorrência dos fatos e sua esfera de ação atinge toda a estrutura orgânica.

Além de se considerar o momento de atuação da Auditoria, em relação à ocorrência do fato, pode ela atuar concomitantemente a ele, isto é, acompanhar eventualmente a execução de determinada operação, se isso for necessário.

#### V. LINHA DE DEPENDÊNCIA

Sendo o controle interno, na conceituação aqui exposta, uma função privativa do Dirigente, a este deve estar subordinada a Auditoria, não só por ser inerente a ele a natureza dos trabalhos a serem realizados, mas pelo grau de independência, como prerrogativa fundamental, de que devem ser portadores seus membros, o que não ocorre, necessariamente, com os demais órgãos (V. Anexo I).

Conquanto seja também órgão fiscalizador, não está investido de autoridade executiva sobre os demais órgãos da Empresa. Os resultados dos trabalhos de auditoria são recomendados ao Dirigente, que, este sim, tem o poder de decisão para pô-los em prática, determinando providências, se for o caso.

A condição de independência concede ao Auditor o direito de livre acesso a todos os elementos e dados necessários à fiel execução de suas atividades. De igual modo, ser-lhe-á facultado o acesso a todas

as dependências podendo, inclusive, utilizar-se de recursos e expedientes que considere necessários ao desempenho de seu trabalho, independentemente de prévia autorização de Diretores, Chefes e demais servidores da Empresa.

Isso lhe dá ampla liberdade de movimentos, além de possibilitar a suficiente flexibilidade de ação, facilitando seu trabalho.

Convém assinalar que essa independência não deve significar uma abertura para que o Auditor venha a cometer arbitrariedades, mas tão somente uma condição para que o seu trabalho não possa encontrar qualquer obstáculo. Um serviço de Auditoria desse tipo, se implantado com a devida cautela, jamais pode ocasionar fatos semelhantes ao mencionado, pois, pela própria técnica inspirada nas mais modernas concepções, torna-se impossível essas ocorrências. Isso, inclusive, porque o **Auditor também é avaliado na lisura do seu trabalho e na sua conduta funcional.**

## VI. DIRETRIZES PARA IMPLANTAÇÃO

Todo sistema a ser implantado merece um tratamento cuidadoso, principalmente quando se relaciona com funções de controle, que ainda mantém em torno de si uma série de controvérsias e cujo conceito não está perfeitamente definido e sobretudo compreendido.

Tratando-se de um serviço a que se conferem prerrogativas especiais, as dúvidas mais se acentuam, pois, além do mais, o termo «Auditoria», para muitos, conserva um significado pouco atraente, procurando-se-lhe emprestar uma conotação policial e repressiva.

Uma Auditoria Operacional, ao contrário, deve trazer um sentido mais voltado para funções de orientação, como preocupação dominante, do que para a prática de atos condenatórios, embora estes possam ser utilizados em casos extremos.

Por causa dessa herança e mais pelo conteúdo novo, sua implantação deverá ser feita com bastante precaução, iniciando-se por um trabalho de diagnóstico que vise levantar todas as condições favoráveis, em função das quais deverão ser prefixadas todas as coordenadas do sistema.

Desse modo, serão estabelecidas as fases para implantação, estudada a estrutura básica do Órgão de Auditoria e determinadas as funções de sua equipe.

Evidentemente, essas coordenadas fundamentais podem ser bastante diferentes de Empresa para Empresa, em razão de suas peculiaridades, seu tamanho, a complexidade de suas operações, seu grau de aperfeiçoamento administrativo e técnico e, provavelmente a qualificação do seu pessoal, independentemente de fatores ligados à forma de administração imprimida pelo Dirigente.

Por essa soma de circunstâncias é necessário alertar para que a Auditoria seja implantada com toda cautela, pois, se isso não ocorrer, ela estará fatalmente comprometida nos resultados a que se propõe, comprometendo a própria administração.

### 1. Fases da implantação

Pelo que se quiz patentear, não se pode universalizar períodos determinados para as fases de implantação, pois estas podem variar de acordo com todos os fatores que peculiarizam cada Empresa.

Por outro lado, como as operações, de modo geral, não dispõem de métodos que permitam sistematizar determinadas análises, o procedimento mais aconselhável será que a Auditoria, uma vez implantada, passe por uma fase experimental, atuando em áreas escolhidas, segundo a sua importância, indo aos poucos ampliando o seu raio de ação, até atingir um estágio de maturação e desenvolvimento, quando alcançar sua dimensão ideal e for capaz de atuar em todos os setores da Empresa.

Em princípio, deve-se iniciar um serviço de Auditoria por aquelas áreas que reúnem atividades mais genéricas, que definem em termos globais as finalidades essenciais da Empresa e que por isso mesmo estejam diretamente ligadas ao domínio da Administração Superior. Em outros termos, aquelas que lhe servem de instrumental para o estabelecimento da política administrativa.

À proporção que se vá consolidando a Auditoria, inclusive aperfeiçoando seus métodos de trabalho, vão-se incorporando a seus programas áreas menos genéricas, que exijam por isso mesmo análises mais minuciosas.

Ao mesmo tempo que se vão vencendo essas fases e que os trabalhos do órgão, em conseqüência, tendam a aumentar, vai-se ampliando sua equipe técnica, até atingir o dimensionamento pré-estuda-

do, alcançando a Auditoria seu estágio de pleno desenvolvimento. O Anexo II pode ilustrar as fases de implantação.

## 2. Estrutura básica

De igual modo, dificilmente se pode fixar o número de componentes de uma equipe de Auditoria, tudo dependendo de como se concebeu o sistema de controle administrativo e técnico, que é condicionado pela amplitude de ação conveniente à política da Empresa.

A despeito disso, pode-se imaginar uma estrutura básica, dentro da qual se permita, ao longo do tempo, estabelecer o número de componentes.

O perigo que pode ocorrer provém do «vício» costumeiro de se criarem tarefas desnecessárias, o que não teria qualquer significação para as finalidades do controle. Disso decorre um gravame que descaracteriza a Auditoria na sua natureza, tornando-se o controle mais oneroso do que o objetivo a ser controlado.

Esse perigo desaparece na medida em que se levante meticulosamente o diagnóstico em cujas bases seja concebido o sistema e que este se vá implantando paulatinamente, dentro da linha já sugerida.

Poderia ser a Auditoria estruturada basicamente segundo a composição abaixo: (v. Anexo III).

Auditor Chefe

Auditor II

Auditor I

Secretária.

Em torno dessa composição, poderá ser dimensionado o órgão, que se formará, evidentemente, na fase inicial de implantação, com o menor número possível dentro da estrutura.

Na hipótese de se ter que ampliar ainda mais a equipe, poder-se-ia incluir cargos de Auxiliares de Auditoria, subordinados ao Auditor I, com funções semelhantes, porém de menor responsabilidade. Somente a experiência poderá indicar problemas desse naipe.

Convém ter em conta que é conveniente, a um bom serviço de Auditoria, observar-se a proporção de 1 para 2, ou no máximo 3, entre o número de Auditores de um determinado grau e o de grau imediatamente inferior na hierarquia, o que determinará um melhor índice de perfeição do trabalho.

## 3. Funções dos componentes

Preservadas, sem dúvida, as peculiaridades de cada Empresa que, de conformidade com seu tamanho e complexidade de tarefas, além de características inerentes à política administrativa, que podem apresentar diferenciações, as funções dos membros da equipe técnica de uma Auditoria tipo Operacional podem ser assim descritas, basicamente:

### 3.1 Auditor Chefe

- i) fixar as diretrizes e políticas gerais do órgão de Auditoria;
- ii) orientar e aprovar admissões e demissões;
- iii) elaborar, juntamente com os Auditores II, a programação dos serviços normais e especiais de Auditoria, submetendo-a à apreciação da Presidência;
- iv) acompanhar a programação dos serviços de Auditoria;
- v) aprovar os Manuais, Normas e Padrões Técnicos de elaboração dos serviços, a serem preparados pelos Auditores II;
- vi) manter contato, sempre que necessário e devidamente autorizado pela Presidência, com as demais concessionárias de serviços públicos;
- vii) promover reuniões técnico-administrativas com os demais Auditores e Executivos da Empresa, quando indispensáveis aos interesses da Unidade ou da Instituição;
- viii) colaborar com a unidade de Pessoal na programação dos cursos de treinamento para os Auditores;
- ix) avaliar as providências tomadas pelos Executivos referentes às sugestões e recomendações feitas nos Relatórios de Auditoria, comunicando-as à Presidência.

### 3.2 Auditor II

- i) supervisionar e orientar os serviços de sua equipe, revisando-os sempre que necessário;
- ii) preparar e/ou revisar os programas de Auditoria;
- iii) colaborar com o Auditor Chefe na elaboração da programação de serviços normais e especiais da Auditoria;

- iv) preparar Manuais, Normas e Padrões Técnicos de elaboração dos serviços;
- v) participar de reuniões técnico-administrativas para as quais for convocado, bem como sugerir ao Auditor Chefe sua realização, sempre que necessário;
- vi) participar dos programas de treinamento.

### 3.3 Auditor I

- i) participar dos programas de treinamento e de reuniões técnico-administrativas para as quais for convocado;
- ii) colaborar com o Auditor II no preparo de Manuais, Normas e Padrões Técnicos de elaboração dos serviços;
- iii) colaborar com o Auditor II na elaboração dos programas de Auditoria;
- iv) executar os programas de Auditoria;
- v) apresentar, ao término de cada trabalho, o competente relatório, a fim de ser revisto;
- vi) alertar a chefia sobre problemas que sua complexidade ou extensão fujam ao programa de Auditoria, sugerindo as medidas cabíveis à solução dos mesmos.

### 3.4 Secretária

- i) manter e controlar o arquivo de documentos e outros papéis de trabalho da unidade, zelando pelo sigilo;
- ii) fazer tramitar o expediente da unidade, recebendo-o, registrando e enviando-o ao destino correspondente;
- iii) executar serviços de mecanografia;
- iv) manter e atualizar o arquivo da legislação de interesse da Empresa;
- v) realizar, quando solicitada, pesquisa de legislação;
- vi) atender ao expediente diário, telefonemas e visitas relacionadas com a atividade da unidade.

## VII. POLÍTICA DO PESSOAL

### 1. Considerações gerais

A capacidade técnica dos componentes de uma Auditoria Interna, nos moldes aqui apresentados, deve ser a mais elevada possível, pois a ela competirá estudar e propor a introdução de normas, elaborar manuais, organizar cronogramas, progra-

mar os trabalhos, estabelecer diretrizes, etc.

Particularmente na fase inicial de implantação do serviço, é exatamente crucial o problema, o que exigirá uma alta qualificação do pessoal técnico, principalmente do Auditor Chefe, a quem compete, nessa etapa, deflagrar o processo, cuidando de auscultar e alinhar todos os fatores favoráveis e desfavoráveis da Empresa para o novo serviço a ser posto em prática.

Constitue fator dos mais importantes verificar a aceitação de um serviço de Auditoria Interna por toda a Empresa, pois a imposição desse serviço pode trazer dificuldades.

Para a criação do serviço e sua implantação, é aconselhável a contratação de um técnico especializado, com boa experiência no campo e, de preferência, conhecedor de problemas do Setor de Saneamento Básico.

Sendo a fase de criação do serviço aquela mais aguda, deve-se ter um cuidado especial na escolha do elemento que iniciará o trabalho, pois a ele cabe, como se mencionou, não só preparar o primeiro instrumental normativo, mas fazer a escolha do pessoal que deverá compor a equipe. Sobretudo, deve ser um elemento que reúna condições, tanto de merecer a integral confiança do Dirigente, como de impor-se a todos os órgãos da Empresa, requisitos esses essenciais para a melhor condução do trabalho da Auditoria.

Não se quer exigir, evidentemente, a cata ambiciosa de um «super homem», possuidor de características extraordinárias mas é preferível esperar um pouco e fazer uma boa escolha do que abrir mão desta, na ânsia de implantar «um novo serviço», seja de que modo for, pois essa pressa poderá trazer para a Empresa dificuldades irreparáveis.

### 2. Requisitos Básicos da Equipe

Embora alguns autores considerem com certo exagero que o Auditor não é um homem comum, na realidade é preciso ter uma certa ponderação na escolha dos componentes de uma boa equipe.

Isso porque, como está patenteadado por Empresas que já estão equipadas com um serviço de Auditoria, as tarefas a seu cargo revestem-se de peculiaridades que se sobressaem daquelas inerentes às operações rotineiras. Além do mais, foi visto

que a Auditoria possui prerrogativas especiais, incomuns em relação aos demais setores da administração.

Uma vez postas essas ressalvas, não é difícil catalogar determinados requisitos, de que deve ser portador um membro da equipe de Auditores; não somente se consideram os requisitos pessoais, mas os de caráter técnico e funcional.

#### a) Requisitos Pessoais

- raciocínio fácil e capacidade criativa
- conduta pessoal irreparável
- equilíbrio emocional
- objetividade
- facilidade de expressão (falada e escrita)
- interesse no aperfeiçoamento profissional
- prontidão e habilidade em aceitar responsabilidades
- serenidade no trato pessoal.

#### b) Requisitos Técnicos

- ser portador de título de Bacharel em Ciências Contábeis, Ciências Econômicas ou Administração de Empresas

#### c) Requisitos Funcionais

- possuir conhecimentos gerais dos problemas de Saneamento Básico, que podem ser adquiridos na própria empresa, principalmente os Auditores II e I; para o Auditor Chefe será aconselhável já trazer esses conhecimentos.

Tratando-se de função de controle gerencial, não necessariamente se requer indivíduos que tenham formação especializada, pois desse modo se exigiria um órgão composto de um Especialista em cada ramo a que corresponderia o Setor a ser Auditado.

Conquanto haja empresas de grande porte que organizam seus serviços de Auditoria compondo sua equipe de acordo com as funções existentes, esse procedimento pode promover uma extrema ampliação do órgão e acarretar certa dificuldade na composição da equipe.

Para um órgão de Água e Esgotos, seria suficiente uma unidade mais simples, mesmo porque a linha de produção não compreende grande multiplicidade de fases; por outro lado, a própria natureza industrial é mais singela.

Nesse caso, será mais lógico ter-se uma equipe composta de homens que exerçam ou tenham potencial, por formação, de desenvolver funções de caráter «generalista». No trato comum dos problemas sobre os quais se exerce uma avalia-

ção de resultados, por exemplo, ou que se pretenda detetar incorreções na execução de uma atividade chave, sem dúvida o Auditor requisitará um «especialista» da própria área auditada, procurando conduzir o diálogo de modo a se estabelecer um entendimento comum, que, para os objetivos de controle, não é difícil. Os requisitos alinhados, em conjunto, tornam possível encontrar-se indivíduos capazes de comporem uma boa equipe.

### 3. Recrutamento e Seleção

O recrutamento pode ser feito dentro da própria Empresa sendo preferível, todavia, recorrer ao mercado de trabalho.

Mesmo nas empresas maiores, que já disponham de um número razoável de técnicos, não é muito fácil destacar o elemento para exercer as funções, sem que, evidentemente, provoque isso um desfalecimento no setor de origem desse indivíduo.

O normal será, portanto, a procura no mercado de trabalho, embora se tenha que submeter esse indivíduo a um estágio, para possibilitar-lhe a identificação com os problemas específicos da Empresa, suas normas internas, sua política administrativa, o sistema de comunicações, os problemas de organização, enfim, todo um elenco de questões que dizem respeito às características próprias da entidade.

Ainda assim, é vantajosa a segunda alternativa, pois esse indivíduo, em princípio, não criou vínculos que se possam constituir em obstáculos para uma atuação imune a qualquer isenção de ordem pessoal.

O processo de seleção poderia ser o convencionalmente adotado, desde que sua conveniência tenha sido evidenciada para o preenchimento dos demais cargos técnicos.

Na hipótese do cargo de Auditor, entretanto, deve o critério merecer maiores cuidados, para os casos em que não exista essa função.

Assim sendo, além da tradicional aplicação de testes, a realização de entrevistas bem conduzidas poderia trazer a vantagem adicional de se poder avaliar, num primeiro contato, a potencialidade do candidato com relação aos requisitos pessoais exigidos.

Para os Auditores II, além de se ter mais rigorismo tanto nos testes como nas entrevistas, envolvendo aspectos de maior

profundidade, deve-se exigir uma experiência mínima de 3 anos de profissão, bem como aquilatar sua capacidade de liderança, requisito este que se somaria aos demais.

Tanto o processo de recrutamento e suas normas, quanto a seleção, serão assistidos e orientados pelo Auditor Chefe, que além do mais, deverá aprovar a admissão, recomendando-a ao Dirigente da Empresa.

#### 4. Treinamento

Essa questão é por mais delicada e, pela importância que assume em relação a qualquer cargo técnico e não raro administrativo, é de se lamentar que nem sempre é levada em conta, ou se a valorize na sua exata medida.

O progresso tecnológico está em estreita correlação com a capacidade produtiva, daí porque se atribui o valor, para qualquer empreendimento, de acompanhar o avanço tecnológico, através do conhecimento e sobretudo da aplicação de novas técnicas.

Particularmente para um serviço de Auditoria, cujos conceitos são enriquecidos a cada dia com novas idéias, procurando uma definição que convenha a propósitos de cunho gerencial, o treinamento contínuo propicia a evolução profissional necessária a que esses conceitos se vão incorporando gradativamente, aperfeiçoando o desempenho da equipe e, por outro lado, conduzindo a que se dê o escopo ideal do sistema.

O treinamento será objeto de um programa previamente organizado, podendo comportar, além do intercâmbio de experiências de organizações diversas, cursos de reciclagem e atualização, seminários ou outras formas de enriquecimento do «fundo» de conhecimento.

#### 5. Avaliação de desempenho

Uma função de controle tem por objeto a medição e correção do desempenho, para garantia de que os objetivos delineados nos planos e programas sejam realizados tal qual idealizados.

O desempenho de quem executa uma função de controle também é susceptível de avaliação, na medida em que, de igual modo, sejam organizados os programas de Auditoria, como se verá mais adiante.

Para tanto, são feitas análises de folhas de desempenho, cujo conteúdo reflete o trabalho objetivo de cada Auditor, segundo as tarefas atribuídas dentro dos Programas de Auditoria.

Essa avaliação pode ser feita em períodos perfeitamente definidos, normalmente de três meses, principalmente para os Auditores I e II.

Através de um sistema piramidal instituído, a avaliação do Auditor I será feita pelo Auditor II e deste, pelo Chefe da Auditoria que, entretanto, decidiria sobre todo o sistema de avaliação.

#### 6. Relações funcionais

Em dois sentidos pode ser entendida a relação entre a Auditoria e a organização, na medida em que ela, por um lado constitui entidade auxiliar da Diretoria da Empresa, por outro exerce controle sobre as operações desenvolvidas pelos órgãos diretamente subordinados à Presidência.

Como órgão ligado à Presidência, a ela se subordina não podendo, entretanto, substituí-la em seus impedimentos, pois sua função é meramente assessora, induzindo-lhe apenas a tomar decisões no sentido de corrigir situações que acusem desempenhos desviados dos propósitos programados.

Essa circunstância a coloca em posição peculiar, face às formas tradicionais de relacionamento entre a Presidência e sua Assessoria, de vez que essa, por exercer funções permanentes, pode ter delegação nos atos de decisão. Já a Auditoria, não cabe essa prerrogativa, cabendo-lhe apenas o papel de aconselhar, recomendar à Presidência, jamais substituí-la no ato decisório.

As relações com os órgãos executivos são de corte meramente Auditor, isto é, contém aspectos tanto de «inspeção» quanto de **orientação** dos atos representativos das operações em desenvolvimento; não há, porém, linha de autoridade.

A delicadeza do tipo de relacionamento da Auditoria com os órgãos executivos atribue à sua equipe um condicionamento especial de comportamento pessoal que a distingue dos demais servidores. Conquanto não seja o membro da equipe de Auditoria um tipo especial de pessoa, seu relacionamento com os demais indivíduos da Empresa deve ser meramente funcional, não sendo aconselhável maior apro-



ximação que possa conduzir a situações de comprometimento de cunho emocional.

Isso leva a que o Auditor, embora não seja um indivíduo «isolado» dos demais, procure manter uma relação estritamente condicionada a assuntos ligados ao trabalho.

Como pessoa humana, que exerce função de controle de desempenhos, deve o Auditor ter uma conduta não reparável, procurando respaldar sua atuação profissional no seu estofo pessoal, que identifica o indivíduo de «comportamento irrepreensível». Essa condição, embora não pareça importante, ressalta como imprescindível em relação a quem exerce uma função de auditoria.

No que toca ao ato em si da auditoragem, o relacionamento **deve** caracterizar-se por um comportamento amistoso, porém sem artificialismo e, o mais importante, **não deve o Auditor comportar-se na pressuposição da desonestidade.**

Esses aspectos, lamentavelmente, respondem pela generalizada concepção de que o Auditor é, tradicionalmente, um agente incumbido de descobrir fraudes, o que lhe pintou uma imagem altamente deformada.

## VIII. INSTRUMENTOS DE TRABALHO

O exercício da função de auditoria interna requer um instrumental de trabalho específico, através do qual sejam registrados todos os atos, para a dupla finalidade de, em conjunto, prestar contas ao Dirigente e se auto-controlar, uma vez que todo ato da Auditoria deve ser objeto de um programa pré-fixado, como se verá no momento oportuno.

São documentos de extrema importância para a manutenção e aperfeiçoamento do serviço e constitui material que servirá para futuras pesquisas.

Um arquivo da Auditoria, contendo o material do trabalho realizado é valiosa fonte de informação ao Dirigente, que terá ali todo um acervo de dados que reflete a própria vida da instituição, nas suas coordenadas mais importantes.

Tanto para um serviço recém instalado, como para o que já adquiriu seu desenvolvimento, os documentos oficiais da Au-

ditoria são os mesmos, o que significa serem eles o mínimo necessário e essencial a todo o trabalho. Isso é importante porque a própria finalidade da Auditoria requer a mais singela burocracia possível, eliminando a caminhada de papéis de infundável trajetória, cuja solução se delonga de tal modo que normalmente perde sua oportunidade.

### 1. Operativos

Fundamentalmente, quatro são os tipos de instrumentos burocráticos de uma Auditoria.

#### Relatórios de Auditoria

Todo trabalho a ser realizado deverá constar de um Programa, excessão feita àqueles que se originam, ou de determinação especial do Presidente, ou de deliberação do próprio órgão de Auditoria, quando ou se constatar algo de anormal que mereça sua interferência.

Ao término de cada trabalho realizado expede-se um documento, relatando tudo que foi observado, bem como, se necessário, a indicação de alguma providência ou recomendação a ser seguida.

Esse relatório é remetido ao Presidente ou pessoa por ele delegada especialmente, que examinará e expedirá ou não a determinação que foi recomendada.

Caso não haja qualquer recomendação a fazer, será o relatório submetido simplesmente à aprovação da Presidência.

Em ambos os casos, uma vez aprovado, é remetida cópia do relatório ao dirigente da área auditada, ou para tomar as providências pedidas ou simplesmente ter conhecimento dos resultados da auditoragem.

Na primeira hipótese, a Auditoria poderá prestar assistência no encaminhamento das providências, se assim considerar o Presidente, ou, se não, aguardar a solução pedida.

Na segunda hipótese, simplesmente tomará ciência do despacho, arquivando o documento.

De qualquer forma, esse procedimento limitar-se-á a esses tramites restritos, ainda porque será prudente evitar toda intermediação na tramitação dos documentos, pois é de boa norma que do Relatório tome conhecimento, apenas, a Auditoria, o Presidente e o responsável pela área auditada.

## Memorandos de Auditoria

As providências que forem determinadas às áreas auditadas, serão minuciosamente descritas em memorando à Presidência, que examinará a execução das medidas propostas no relatório.

Esse memorando, após exame e aprovação, é encaminhado ao Auditor Chefe para confronto com as recomendações e, se assim decidir, reexaminar «in loco» as providências contidas no relatório.

Evidentemente, esse réexame poderá ser feito pelo próprio Auditor a quem coube o trabalho, mas normalmente é dispensável.

### Ordem de Serviço

Documento de caráter interno, constitui o instrumento através do qual é determinada a incumbência de executar uma tarefa, de conformidade com o Programa de Auditoria.

### Memorandos Internos

Constitui o meio de comunicação utilizado para expressar qualquer assunto de interesse interno, inclusive de ordem funcional, porém não diretamente relacionado com o Programa.

## 2. Normativo

Além do instrumental burocrático utilizado na rotina do trabalho diário, há também um de caráter normativo, que serve de guia geral e traça as coordenadas do sistema.

### Manual de Auditoria

O seu conteúdo é de caráter meramente normativo, onde são estabelecidas as diretrizes de ordem geral, não devendo ser confundido com o Manual de Procedimentos, de âmbito interno da Auditoria e, que, por isso mesmo, é de caráter sigiloso.

Há quem aconselhe, inclusive, que não se adote um Manual de Procedimentos, para não expor o trabalho aos perigos da quebra do necessário sibilo.

O Manual de Auditoria não dá as diretrizes específicas do trabalho, porém expõe as normas gerais, para conhecimento de toda a empresa.

## 3. Institucional

### Regulamento

Constitui o documento por assim dizer institucional da unidade e seu conteúdo oferece todo o fundamento da Auditoria.

Nele são determinados e expostos:

- o conceito e finalidades
- as atribuições da unidade
- as relações funcionais
- a política do Pessoal, seus requisitos e funções, etc.
- a ética da profissão
- o sistema de comunicações
- formas de trabalho
- disposições que permitam suas alterações
- demais informações necessárias ao funcionamento da Auditoria.

O regulamento pode ser considerado, portanto, o documento básico da Auditoria Interna, pois não só institucionaliza a unidade perante a Empresa, mas lhe confere as prerrogativas que deve ter por natureza e ainda regula todos os seus atos.

A despeito de nele serem assentadas, por assim dizer, todas as regras e normas, é susceptível de ser alterado, levando em conta fatores estruturais da entidade que, ao longo do tempo, possam determinar novas formas de controle além do alcance que se lhe queira avocar.

## IX. PROGRAMAS DE AUDITORIA

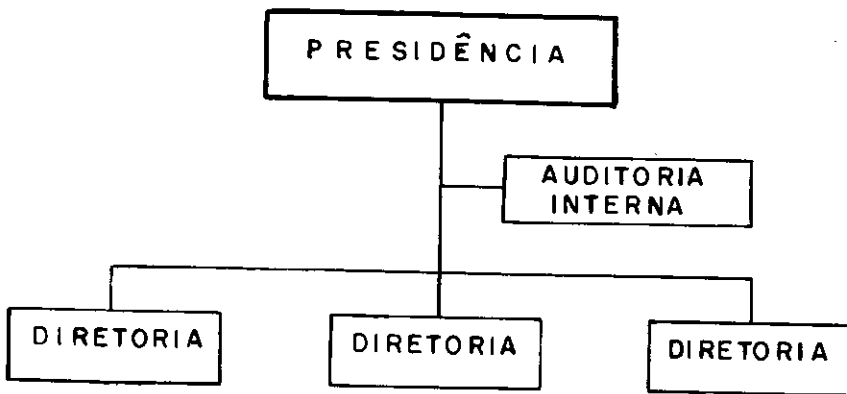
Como toda iniciativa que vise o alcance de um objetivo pré-determinado, os trabalhos da Auditoria Interna deverão ser executados segundo um Programa, que se constitui, fundamentalmente, das seguintes partes:

- a) relação de tarefas a executar, identificando as áreas de atuação;
- b) cronograma de execução, onde se estabelecem as datas previstas para cada tarefa, bem como os respectivos prazos.

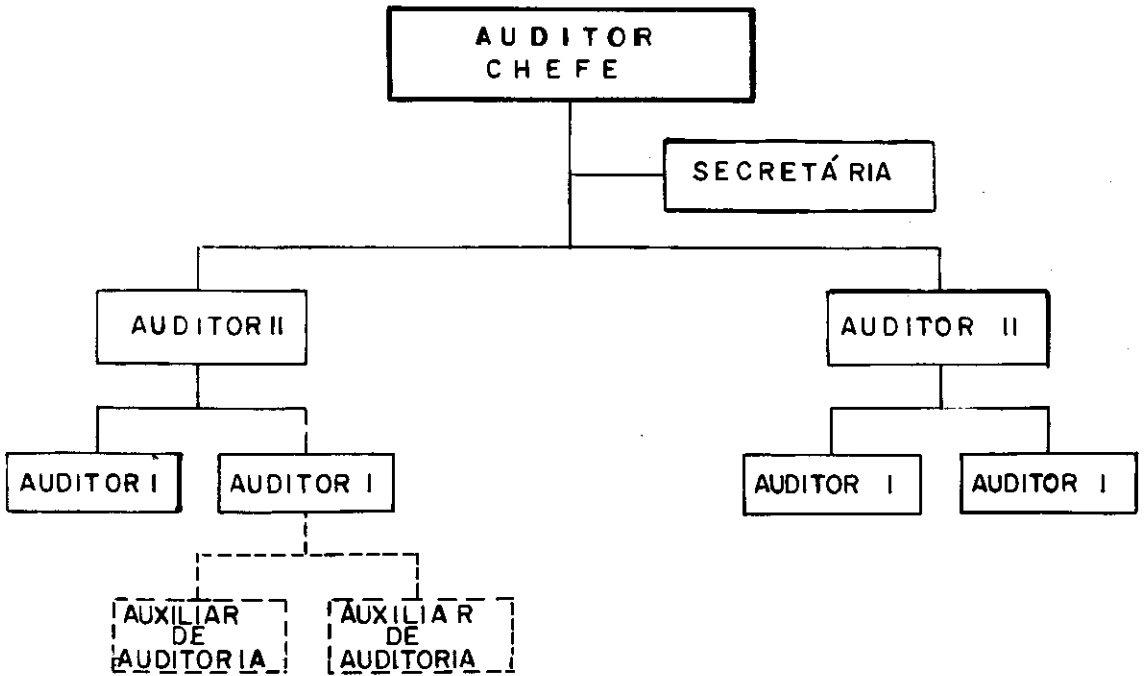
Evidentemente o Programa será organizado prevendo folgas em seus prazos, necessárias à execução de tarefas especiais que, porventura, sejam determinadas pela Presidência ou deliberadas pela própria Auditoria.

Nesse caso, o Programa será revisto, com a inclusão dessas tarefas e a revisão do cronograma.

ANEXO I



ANEXO III



A fim de coadunar-se com todo o sistema administrativo da Empresa, o Programa será organizado para cada exercício financeiro, que geralmente, no Brasil, corresponde ao ano civil.

Como o Programa identifica tanto a área como a tarefa, deve ser revestido do mais absoluto sigilo, sendo conhecido apenas pela Unidade de Auditoria, que o elabora e pela Presidência da Empresa, que o aprova.

Esse cuidado é perfeitamente compreensível, pela própria segurança e eficiência do trabalho de Auditoria Interna.

## X. NOTA FINAL

O presente trabalho, por duas razões perfeitamente evidentes, está colocado de maneira a provocar contestações, aliás tão necessárias a seu aperfeiçoamento.

Em primeiro lugar constitui um tema embrionário nos serviços de Saneamento Básico jazendo ainda no terreno das especulações teóricas, porisso mesmo sujeito a reparos e críticas.

Em segundo lugar, na estreita limitação imposta pela própria finalidade a que se propõe, ou seja, ter a pretensão de sugerir a idéia apenas, está carente de uma série de detalhes, propositadamente, aliás, não abordados, esperando a germinação da semente na certeza de que o solo é bastante fértil.

Por estas duas razões fundamentais, os autores nutrem a esperança de que, em torno do tema modestamente apresentado, surjam contribuições que o enriqueçam, porque estão convictos de que a Auditoria Interna de índole operacional significa para a Administração dos Serviços de Saneamento Básico um instrumental de valor inestimável.

## ANEXO II

### Fases de implantação de uma auditoria interna

Pré-implantação	Implantação		
	Fase inicial	Maturação	Desenvolvimento
1. Estudos preliminares a. Diagnóstico b. Levantamento de condições 2. Estudos definitivos a. Dimensionamento b. Estrutura básica c. Estabelecimento de etapas d. Institucionalização e. Manual preliminar	1. Formação da equipe a. Escolha do Auditor Chefe b. Seleção da equipe inicial 2. Posta em marcha a. Reestudo e aprovação do Manual b. Sistematização das operações c. Aprovação do Instrumental de trabalho d. Início da fase experimental	1. Incorporação de novas operações 2. Ampliação da equipe 3. Reavaliação do Sistema 4. Primeiro programa de treinamento	1. Cobertura total das operações 2. Formação da equipe definitiva 3. Reavaliação periódica do sistema 4. Treinamento permanente.