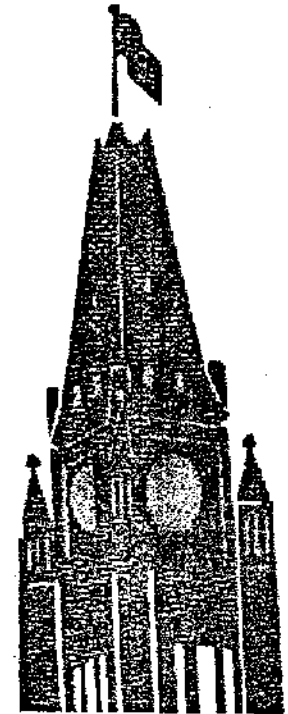




Escritório do
Auditor Geral
do Canadá

Auditoria de Eficiência

Guia de Auditoria 1
— Parte I



Tradução do
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública
Série de Traduções do TCE nº 09

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA
COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL
1995

Conselheiro Presidente
Adhemar Martins Bento Gomes

Conselheiro Vice-Presidente
Renan Rodrigues Baleeiro

Conselheiro Corregedor
Faustino Dias Lima

Conselheiros
Bernardo Spector
Filemon Matos
Antônio França Teixeira
Eliel Silva Martins

Chefe de Gabinete da Presidência
Carlos Vasconcelos Domingues da Silva

Assessor Chefe da Assessoria Jurídica
Roberto Maia de Ataíde

Assessor Chefe da Assessoria de Planejamento
Eliana Moura Costa Menezes

Assessor Chefe da Assessoria Técnica
Edna Maria Delmondes de Carvalho

Secretário Geral
Telma Almeida de Oliveira

Coordenador do Programa de Desenvolvimento da Auditoria
Pedro Humberto Teixeira Barreto/Inaldo da Paixão Santos Araújo

Coordenador de Controle Externo da 1ª CCE
Vivaldo Evangelista Ribeiro

Coordenador de Controle Externo da 2ª CCE
Frederico de Freitas Tenório de Albuquerque

Coordenador de Controle Externo da 3ª CCE
Inaldo da Paixão Santos Araújo

Coordenador de Controle Externo da 4ª CCE
Ivone de Dionízio de Lima

Coordenador de Atos e Registros de Pessoal - COAP
Lilian Damasceno Ferreira Santos

Coordenador de Administração - CAD
Gerardo Mesquita de Figueiredo Barbosa

Chefe da Inspeção de Finanças - IF
Cleuza Catarina Magalhães Cerqueira

**Diretor Geral do Centro de Processamento de Dados e Auditoria de Sistemas
Computadorizados - CEDASC**
Sandra Bokor Ferreira Andrade Lima

Maio 1993

Escritório do Auditor Geral do Canadá

Guia de Auditoria 1:

Auditoria da Eficiência - Parte I



Tradução do
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública
Série de Traduções do TCE nº 09

EAG (OAG)

Maio 1993

Traduzido e reproduzido com a autorização do Escritório do Auditor Geral do Canadá, em 29 de agosto de 1995.

EQUIPE DE PRODUÇÃO:

Tradução: Curso de Francês Le Lycée

Revisão Técnica: Inaldo da Paixão Santos Araújo, Jorge Luiz Santos da Costa, Márcia Almeida Sampaio Santos, Pedro Humberto Teixeira Barretto, Vivaldo Evangelista Ribeiro e Walter Rodrigues da Silva Filho, auditores e Dêlza Maria Teixeira e Rita de Cássia Silva Guedes Mura, técnicas do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Digitação: Carla da Silva Souza

Diagramação e Impressão: LUFAN - Produção Gráfica, Tel.: 231-8036

Office of the Auditor General of Canada (OAG).

Auditoria de Eficiência - Guia de Auditoria - Parte I. Trad. Curso de Francês Le Lycée, 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

28 p.

Título Original: "Auditing of Efficiency - Audit Guide - Parte I"

1. Auditoria Pública: Canadá

2. Administração Pública: Canadá

3. Órgão Público: Canadá

I. Escritório do Auditor Geral do Canadá

II. Título

CDU 657.6 (420)

LUFAN

@ 1995 Escritório da Auditoria Geral do Canadá

Todos os direitos reservados. Esta publicação somente pode ser usada como fonte de pesquisa e treinamento pelos organismos governamentais brasileiros. Não pode ser vendida, como também nenhuma parte dela pode ser reproduzida sem prévia autorização do Escritório de Auditoria Geral do Canadá.

@ 1995 Office of the Auditor General of Canada

All rights reserved. This material is provided only for the training research purposes of the central and state governments of Brazil. No part of this material may be reproduced, lent, hired out, sold or otherwise circulated without the prior written consent of the Office of the Auditor General of Canada.

@ 1995 Bureau du Vérificateur général du Canada

Tous droits réservés. Ce document est mis à la disposition des gouvernements central et provinciaux du Brésil aux seules fins de formation de leur personnel et de recherche. Ce matériel ne peut être reproduit, prêté, loué, vendu ou autrement diffusé sans le consentement préalable écrit du Bureau du Vérificateur général du Canada.

Apresentação

No continuado esforço de aprimorar o seu desenvolvimento técnico, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia vem mantendo contato e convênios de cooperação técnico-cultural com diversos organismos de auditoria de outros países, entre eles o Escritório do Auditor Geral do Canadá - EAG.

Objetivando aperfeiçoar a metodologia de auditoria pública no Brasil, e em comemoração do seu 80º Aniversário, este Tribunal oferece a tradução para o idioma português do Guia de Auditoria de Eficiência - Parte I, publicado originalmente em 1993 pelo EAG, que apresenta breve noções sobre um dos componentes da auditoria de otimização de recursos.

*Conselheiro Adhemar Martins Bento Gomes,
Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia
Novembro de 1995*

Prefácio

Objetivo do Guia

O presente Guia é destinado às equipes encarregadas das auditorias de otimização de recursos dos ministérios e órgãos públicos. Tem por objetivo aumentar os conhecimentos dessas equipes no que diz respeito à gestão do Auditor Geral em matéria de auditoria de eficiência das atividades do governo e ajudá-lo nesta tarefa.

Autorização e Aplicação

Este Guia foi publicado com a autorização do Comitê de Desenvolvimento de Metodologia. As diretrizes que aqui são dadas devem ser adaptadas em função das necessidades específicas da auditoria e das características de funcionamento da organização por ela visada. O Guia deve ser usado conjuntamente com o Manual de Auditoria Integrada. Ele foi concebido para orientar o trabalho executado em virtude da Lei do Auditor Geral, mas deve ser igualmente útil na realização de exames específicos nas corporações do Governo.

Conteúdo do Guia

A Parte I do Guia define eficiência e explica os princípios fundamentais que a sustentam. Descreve, igualmente, o modelo dos critérios e subcritérios que permite a abordagem do componente de eficiência de uma auditoria de otimização de recursos (AOR) dos ministérios e órgãos públicos. Também é apresentado, em seguida, um primeiro esboço do modo de aplicação destes conceitos e critérios às fases de planeamento, execução e relatório de uma auditoria.

A Parte II contém listas detalhadas de procedimentos relacionados aos critérios

de auditoria associados às fases da análise geral, da investigação preliminar e execução.

Responsabilidades

As auditorias de otimização de recursos (AOR) são, geralmente, realizadas por equipes multidisciplinares. O presente Guia tem como objetivo ajudar essas equipes no sentido de identificar as questões de eficiência e a realizar uma parte dessa auditoria, quando apropriado. Contudo, alguns trabalhos envolvidos na auditoria de eficiência são muito especializados, por isso se indicam, neste Guia, as áreas nas quais seria preciso pedir ajuda ao Líder Responsável pela Função (LRF).

Para realizar uma auditoria de eficiência, o Diretor Principal deve determinar:

- a adequação e a competência que os membros da equipe possuem para realização dos trabalhos;
- se a equipe precisa de especialistas externos que possuam conhecimentos específicos em atividade operacional a ser auditada, assim como em auditoria de eficiência e
- a natureza, o alcance e a oportunidade de consulta com o Líder Responsável pela Função da Performance Gerencial.

Como os problemas de eficiência atingem a gestão de recursos, eles podem atingir todos os níveis, e a análise destes problemas pode chegar a outras áreas afins como a gestão dos recursos humanos, a gestão de controle financeiro, a tecnologia da informação, a eficácia e a informação destinada ao Parlamento. O auditor pode consultar o LRF competente, se necessário.

Índice

	Página
PARTE I: AUDITORIA DE EFICIÊNCIA	
1. INTRODUÇÃO	9
2. COMPREENSÃO DOS CONCEITOS DE EFICIÊNCIA	11
O Que é Eficiência?	11
Qual a Relação Entre Eficiência, Economia e Eficácia?	12
Auditoria de Operações com Diferentes Resultados	12
Medidas de Eficiência	14
3. AUDITORIA DE EFICIÊNCIA NOS MINISTÉRIOS E ÓRGÃOS PÚBLICOS	16
Objetivos e Escopo do Componente Eficiência de uma AOR	16
Benefícios de uma Auditoria de Eficiência	16
Critérios de Auditoria	17
4. SUMÁRIO DAS FASES DE PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E RELATÓRIO DE UMA AUDITORIA DE EFICIÊNCIA	21
Fase de Planejamento	21
Fase de Execução	23
Fase de Relatório	23
PARTE II: RECURSOS MATERIAIS PARA A AUDITORIA	

1. Introdução

01. O mandato do Auditor Geral para a auditoria de eficiência das operações governamentais está previsto na alínea 7 (2) (d) da Lei do Auditor Geral. Nesta alínea, prevê-se que "... o Auditor Geral ... chama a atenção para todo o assunto que, na sua opinião, seja importante e deve ser levado ao conhecimento da Câmara, principalmente nos casos onde ele constatar que ... recursos financeiros foram gastos sem a devida atenção ... à eficiência." Concretamente, este mandato engloba o exame dos sistemas e das práticas gerenciais de uma entidade, para determinar se eles estão levando em conta a eficiência e avaliando também o grau de eficiência obtido. O alcance do presente Guia tem como objetivo ajudar os auditores do EAG¹ a cumprirem este mandato. A seguir, alguns pontos-chaves:

- Há diferenças fundamentais, assim como similaridades, entre o setor privado e o público. As forças do mercado nem sempre se aplicam às operações governamentais. O custo, a quantidade e a qualidade dos produtos e serviços do governo não são, normalmente, determinados pelo jogo da oferta e da procura, nem pela preocupação de rentabilidade e competitividade que se encontra no setor privado. As similaridades vêm da obrigação de oferecer bens e serviços aos clientes. Todavia, os servidores públicos têm a responsabilidade suplementar de se adaptar às políticas de gerência aplicadas ao Governo, a objetivos de programas múltiplos e, às vezes, contraditórios, e a tipos de serviços definidos por lei. Esses fatores devem ser levados em conta na avaliação da eficiência.

- Questões de eficiência podem aparecer em todos os programas, atividades ou operações do governo referentes a produção de bens ou a prestação de serviços para clientes internos ou externos, assim como nas operações de regulamentação, cumprimento de lei e recebimento de receitas. As questões de eficiência aparecem com mais frequência nas operações que envolvem grandes capitais ou de mão-de-obra, que consomem recursos consideráveis. O caráter significativo, a importância relativa, o grau de risco e as possibilidades de melhoria são alguns dos fatores a considerar na escolha das questões de eficiência visando uma auditoria.

- Ao determinar o escopo de uma auditoria de eficiência, o auditor deve levar em conta todos os fatores-chaves que influenciam a relação entre os bens e os serviços produzidos e os recursos usados para produzi-los.

- O conceito de eficiência se aplica a todos os tipos de operações, mesmo se algumas produzirem resultados não sejam uniformes e, portanto, mais difíceis de medir a partir de padrões consistentes. No caso de resultados de difícil medição, a avaliação da eficiência se apoia nos controles, nos procedimentos operacionais e nos métodos de trabalho aplicados para se obter a eficiência.

- O auditor pode avaliar, dentre outros aspectos da gerência de eficiência, a adequação dos esforços feitos para aumentar a eficiência, principalmente aqueles relacionados com o objetivo de aumentar a produtividade, melhorar a qualidade

¹ EAG - Escritório do Auditor Geral do Canadá

de dos rendimentos ou reduzir os custos dos insumos, conforme o caso.

- O EAG prefere uma abordagem de auditoria orientada para os resultados, pois isto permitirá o alcance dos objetivos de auditoria a um custo reduzido. Neste contexto, resultados significa uma auditoria onde a eficiência é medida em termos de custo unitário por produto ou em função de outras razões de produtividade, comparando os níveis de serviço e de qualidade aos padrões. Esta abordagem só será possível se os resultados forem mensuráveis e se se dispuser de informações confiáveis sobre a eficiência do conjunto. A fim de minimizar os riscos de se utilizar uma abordagem orientada para os resultados, poderá ser necessária a auditoria em certos sistemas críticos para que se determine a confiabilidade das informações sobre a eficiência produzida pela organização auditada. Contudo, quando não for possível fazer uma auditoria baseada nos resultados, ou, quando os níveis de eficiência atingidos não forem satisfatórios, pode ser necessário fazer uma auditoria baseada nos sistemas. Na maioria dos casos, um método que combine as duas abordagens permitirá a análise das causas e dos efeitos, chegando assim a conclusões e recomendações mais convincentes.
- A Lei do Auditor Geral menciona a necessidade de se ter sempre em mente a eficiência. Não se deve interpretar esta afirmação como se significasse que a eficiência deva sempre ocupar o primeiro lugar na lista de prioridades. Para se determinar o sentido desta afirmação, num caso particular, o auditor deve levar em conta todos os fatores relevantes, por exemplo: as exigências principais, a importância relativa da eficácia e da segurança e as convenções com os sindicatos.

- Concentrando-se nos esforços empregados pelo governo para tornar mais eficiente suas operações, o auditor não deverá esquecer a incidência possível destes esforços sobre outras áreas do governo ou sobre o setor privado. A economia nacional, no seu conjunto, poderá não se beneficiar com a eficiência no setor, se este benefício se realiza às custas de um outro.

2. Compreensão dos Conceitos de Eficiência

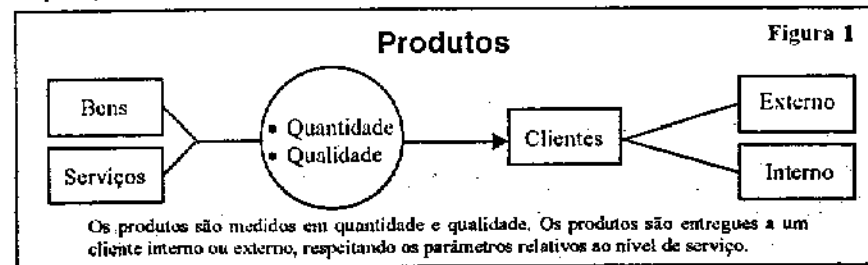
O que é Eficiência ?

02. Em sua mais simples definição, a eficiência indica a que ponto uma organização utiliza corretamente seus recursos para a produção de bens e de serviços. A eficiência é, portanto, um conceito baseado nos recursos (insumos), nos bens e serviços (produtos) e no ritmo em que se utiliza os insumos para produzir ou oferecer os produtos (produtividade). Para se entender realmente o conceito de eficiência, é preciso entender as expressões insumos, produtos (incluindo quantidade e qualidade), nível de serviço e produtividade.

- Os insumos são recursos (e.g., recursos humanos e financeiros, equipamentos, materiais, instalações, informações, energia e terrenos) utilizados para a produção de produtos.
- Os produtos são bens e serviços produzidos para responder às necessidades de um "cliente". Os produtos se definem em termos de quantidade e qualidade e são elaborados em função de parâmetros relativos ao nível de serviço (ver fig. 1):
- A quantidade refere-se ao montante, ao volume ou ao número de bens e serviços produzidos. Por exemplo, o número de passaportes fornecidos, o número de ca-

sos de imposto de renda processados, o número de candidatos admitidos como imigrantes e a área das instalações mantida.

- A qualidade refere-se a vários atributos e características como a confiabilidade, a precisão, a cortesia do serviço, a segurança e o conforto.
 - O nível de serviço refere-se a "riqueza" em termos de facilidade de acesso, as opções, o serviço no momento oportuno, a frequência e o prazo de resposta. Os padrões de nível de serviço são frequentemente definidos pela Lei, regulamentos ou política. Estes critérios podem influenciar tanto a qualidade quanto o custo do serviço.
 - A produtividade é o percentual da quantidade de bens e serviços aceitáveis produzidos (produto) em relação à quantidade de recursos (insumos) que serviram para sua produção. A produtividade se exprime em percentual, com o custo ou o tempo por unidade de produto.
03. Os procedimentos de trabalho, dentre outros fatores, determinam o ritmo no qual os recursos são gastos na produção de bens ou serviços. Em consequência, os procedimentos de trabalho influenciam a produtividade de uma operação.



04. A eficiência é um conceito relativo. Ela é medida comparando-se a produtividade obtida ao que se é desejado como padrão, objetivo ou critério. A quantidade e a qualidade dos produtos obtidos e o nível de serviço oferecido são também comparados aos padrões e objetivos. A fim de se determinar em que medida são provocadas mudanças na eficiência. A eficiência é melhor quando mais produtos de qualidade estabelecida são produzidos com os mesmos ou menores recursos, ou quando se produz a mesma quantidade de produtos com menos recursos. A figura 2 ilustra esta relação.

Qual a Relação Entre Eficiência, Economia e Eficácia?

05. A eficiência representa somente uma dimensão da performance de um programa ou de uma operação do governo. O auditor deverá ser sensível também a outras dimensões de rendimento, principalmente a economia e a eficácia.

06. Para agir visando a economia, é preciso obter recursos em quantidade suficiente e de qualidade satisfatória com o mínimo custo. Como a eficiência revela o vínculo entre os insumos e os produtos, os princípios de eficiência e de economia estão intimamente ligados. A aquisição econômica dos recursos contribui para a eficiência, minimizando o custo dos insumos utilizados.

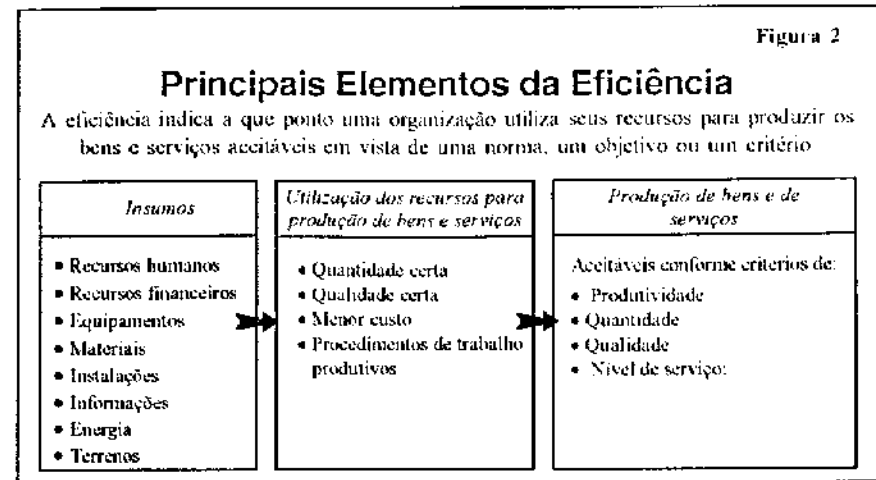
07. Mesmo que as questões de eficácia coincidam com aquelas de eficiência e as ultrapassem no capítulo dos resultados e do impacto dos programas, a eficiência está estreitamente ligada à eficácia, pois trata-se de um fator importante para se determinar o modo de atingir os objetivos do programa ao menor custo.

08. A Figura 3 ilustra as relações entre a economia, a eficiência e a eficácia.

Auditoria de Operações com Diferentes Resultados

09. As operações do governo abrangem uma grande variedade de formas de trabalho, que vai de tarefas de escritório repetitivas a análises intelectuais complexas, e de trabalhos manuais a operações automatizadas com material dispendioso e uma tecnologia avançada. Pode ser difícil medir a eficiência de certas operações com produtos não similares. Dentre este tipo de operação, existem o planejamento, a elaboração da política, a pesquisa, as funções de consultoria suporte, a administração geral e a gerência de projeto.

10. As operações mensuráveis têm muitos pontos em comum com as que são difíceis de medir. Assim, os dois tipos de operações devem ser planejados, orçados, explorados, acompanhados e controlados. Habitualmente, todas as operações têm um cliente que recebe um serviço ou um produto. A principal diferença encontra-se na dificuldade de se medir e avaliar a eficiência a partir da razão insumos-produtos.



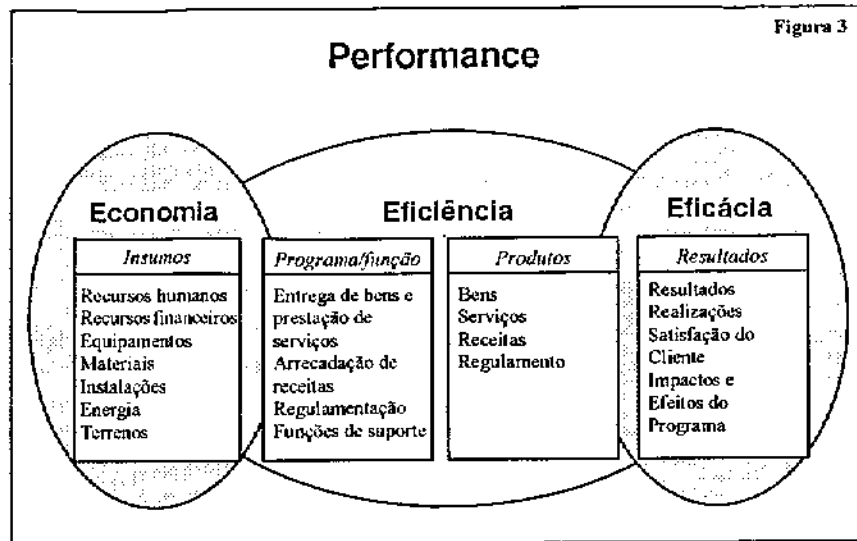
11. A obrigação do administrador em ser cuidadoso na utilização dos recursos é pertinente para todas as operações, inclusive aquelas cuja eficiência é medida com dificuldade. Todas as operações que mereçam ser objeto de uma auditoria, não obstante ser difícil medir sua eficiência, devem ser examinadas com objetivo de determinar se a administração considerou a eficiência.

12. Para que se possa ou não medir a eficiência, espera-se que o auditor confirme se os controles, os procedimentos operacionais e os métodos de trabalho são apropriados para minimizar os insumos na prestação e na entrega dos bens e serviços requisitados. A seguir, alguns exemplos de atividades que um auditor pode fazer uso como elemento probatório de que a direção objetiva à eficiência:

- Realização de inspeções periódicas para eliminar as operações supérfluas e os produtos internos ou intermediários que não contribuem com os produtos finais da organização (e.g., funções administrativas gerais, relatórios mútuos);
- Utilização de dados da administração do

projeto, comparando os marcos previstos e atingidos, os prazos previstos e reais e os recursos orçados e utilizados.

- Comparação do custo total e por componente das operações (inclusive os gastos gerais) com os custos nas organizações similares;
- Redução dos níveis de controle, aceleração do processo de decisão e criação de mais serviços compartilhados;
- Racionalização dos produtos e serviços para melhor atender às necessidades dos clientes interno e externo e abandono dos produtos que não forem mais desejados;
- Redução dos custos operacionais pela terceirização, quando a situação o justifique;
- Melhoria da qualidade e do nível de serviço de modo a satisfazer a demanda do usuário sem aumentar os custos;
- Elaboração de melhores sistemas e métodos de trabalho, principalmente por uma aplicação pertinente da tecnologia.



- Melhoria da produtividade do pessoal, através de material aperfeiçoado, melhores condições de trabalho, instrumentos motivadores e de apreciação de uma boa performance.
- Determinação de novas possibilidades de aplicação de melhores práticas, a partir de comparações pertinentes com outros ministérios, com outros departamentos ou com o setor privado.

Medida da Eficiência

13. Os dados sobre a eficiência são úteis para uma administração eficiente das operações. A direção precisa destes dados a fim de determinar se o nível de eficiência está atingindo um padrão aceitável. E precisa igualmente de tais dados para comparar os níveis de eficiência antes e após a aplicação de medidas corretivas.

14. Normalmente, a melhor maneira de se medir e acompanhar a eficiência e os fatores relacionados, consiste em utilizar um

grupo de índices baseados, por exemplo, em diversos aspectos de quantidade, qualidade e nível de serviço. Um conjunto de índices deve ser utilizado a fim de que se possa compreender como os fatores operacionais relacionados influenciam a eficiência de uma operação. Pode-se então controlar os fatores relacionados para implementar a eficiência.

15. **Medição dos insumos.** Os insumos (e.g., mão-de-obra, material, capital) podem ser medidos em unidades materiais ou financeiras. Assim, os insumos de mão-de-obra podem ser medidos em unidades de tempo ou em dólares. Os recursos materiais e capitais medem-se normalmente em termos monetários.

16. **Medição dos produtos.** Certas operações têm produtos uniformes. Este tipo de produto é contado facilmente e se pode igualmente medir a quantidade de recursos consumidos para calcular a eficiência da sua produção. Se os produtos não forem uniformes, deve-se evitar contá-los como unidades padrões de produção, assim, exige-se

quantidades iguais de recursos para um cálculo de eficiência.

17. **Padrões de eficiência.** Os padrões oferecem um ponto de referência para medir e avaliar a eficiência. Vários tipos de padrões podem servir de ponto de referência, contanto que eles representem um nível razoável da eficiência esperada.

- **Padrões científicos:** Estes padrões são elaborados a partir de técnicas bem estabelecidas de medição de trabalho. Os padrões científicos constituem, pois, um critério confiável de medida e de avaliação do nível de eficiência.
- **Padrões históricos:** Os percentuais de produtividade, representando a eficiência obtida anteriormente, podem servir de referência para avaliar o nível atual de eficiência.

- **Comparações organizacionais (pontos de referências):** Pode-se igualmente avaliar a eficiência de um órgão comparando-a a padrões estabelecidos a partir das realizações de outras organizações que executam um trabalho similar e são consideradas como líderes na sua área, ou comparando-a a critérios geralmente reconhecidos nos negócios empresariais ou industriais.

- **Capacidade de utilização:** A eficiência de uma grande quantidade de pessoal, de material, de veículos, de instalações, etc. é bastante influenciada pela extensão na qual se utiliza produtivamente estes recursos em relação ao tempo de utilização disponível. A utilização exprime-se em porcentagem efetivamente utilizada da capacidade disponível. Objetivos e Escopo do Componente Eficiência de uma AOR

3. Auditoria de Eficiência nos Ministérios e Órgãos Públicos

Objetivos e Escopo do Componente Eficiência de uma AOR

18. Normalmente, a eficiência só representa mais um elemento da AOR de um programa, de uma atividade ou de uma operação. No entanto, a eficiência constitui, às vezes, o ponto central da auditoria, em face da sua importância na realização dos objetivos de uma operação. Todas as variáveis importantes que têm influência na ligação entre os recursos utilizados por um órgão e os bens e serviços que ele produz, deveriam ser consideradas na determinação do escopo de uma auditoria no que diz respeito às questões de eficiência.

19. Os objetivos de uma auditoria de eficiência podem compreender um ou vários dos seguintes elementos:

- o fato de que a eficiência é levada em consideração nos procedimentos e sistemas de informação da gerência, assim como nas práticas e sistemas operacionais de um órgão;
- a adequação e a confiabilidade dos sistemas e procedimentos que servem para medir e reportar a eficiência;
- o grau de eficiência alcançado por um órgão ou uma operação em função de critérios razoáveis;
- os esforços de um órgão para envolver as possibilidades de melhoria da eficiência ou para explorá-las.

20. Os auditores deverão levar em conta o escopo global de uma AOR, assim como a estratégia e os temas potenciais de relatório, para definir os objetivos da auditoria do componente eficiência.

Benefícios de uma Auditoria de Eficiência

21. Uma auditoria de eficiência permite ao EAG informar ao Parlamento se os ministros e órgãos administram os recursos considerando a eficiência. Pode igualmente ajudar os ministérios e órgãos, direta ou indiretamente, a identificar as possibilidades de oferecer serviços melhores e maiores a um custo idêntico ou inferior. Mais especificamente, uma auditoria pode:

- tornar os administradores e empregados mais sensíveis à obrigação de ter sempre em mente a eficiência;
- definir a necessidade de melhorias nos controles, sistemas operacionais e nos procedimentos de trabalho estabelecidos a fim de se utilizar melhor os recursos;
- chamar atenção para a importância de se medir a eficiência, mesmo nas operações onde este fator é difícil de ser medido;
- reduzir o custo de execução dos programas sem reduzir a quantidade ou a qualidade dos produtos ou o nível de serviço;
- aumentar a quantidade ou aperfeiçoar a qualidade dos produtos e do nível de serviço sem aumentar as despesas.

CrITÉRIOS DE AUDITORIA

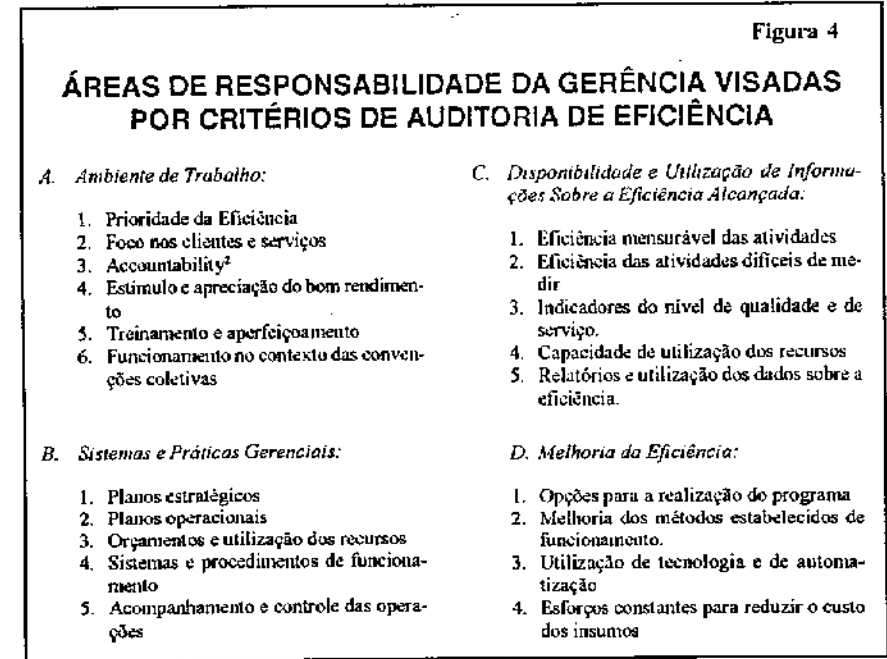
22. Os quatro principais critérios e vários subcritérios que servem para determinar se os recursos são administrados levando-se em conta a eficiência estão reagrupados nas quatro grandes áreas de responsabilidade gerencial abaixo e que são também encontradas na Figura 4:

- A. Ambiente de trabalho.
- B. Sistemas e Práticas Gerenciais.
- C. Disponibilidade e Utilização de Dados Sobre a Eficiência Obtida.
- D. Melhoria da Eficiência.

23. Os critérios e subcritérios definem uma estrutura geral que guiará o auditor no exa-

me dos processos e procedimentos críticos à realização e manutenção da eficiência. Estes critérios não têm como objetivo, no entanto, prescrever aos administradores um modelo de gerência de suas operações, aplicando-se a todas as situações.

24. Os subcritérios apresentados mais adiante não se aplicam necessariamente, no seu conjunto, a todos os órgãos e programas. É preciso um julgamento próprio para decidir sobre a abordagem de auditoria (e.g., baseada nos resultados ou nos sistemas, ou uma combinação dos dois) e dos subcritérios de auditoria que se aplicam melhor a uma auditoria particular, levando-se em conta a extensão, os objetivos e a estratégia aplicados, assim como as características da entidade auditada.



25. Um exame seletivo de alguns sistemas críticos, a fim de verificar a confiabilidade da informação sobre a eficiência obtida, pode vir completar uma abordagem de auditoria baseada nos resultados. Quando os resultados forem difíceis de medir ou quando os níveis de eficiência atingidos não forem satisfatórios, é conveniente adotar uma abordagem baseada nos sistemas. Na maioria dos casos, um método abrangendo as duas abordagens deveria levar a conclusões melhores de auditoria e oferecer uma base lógica a partir da qual se possa formular recomendações, que permitam tomar medidas corretivas. A abordagem que se adotará irá influenciar na escolha dos subcritérios de auditoria.

26. Esta estrutura de auditoria, à exceção de um ou dois subcritérios ligados à medida e ao emprego de percentuais de produtividade, se aplica a todos os tipos de operações, inclusive as que são difíceis de medir. A parte II do presente Guia aborda em detalhes os tipos de elementos comprobatórios de análises requeridos para avaliar as operações em função dos subcritérios.

Critério A. Ambiente de Trabalho

27 - A gerência deve favorecer um ambiente de trabalho e de gestão que enfatize a eficiência e no qual os administradores e os empregados sejam suficientemente habilitados e engajados para alcançar esta eficiência.

Subcritério:

1. **Prioridade da eficiência.** A gerência deve insistir na prioridade da eficiência e no fato de que o seu atingimento é uma responsabilidade dos administradores e empregados.

2. **Foco nos clientes e serviços.** A política e a prática em todos os níveis devem consistir em oferecer bens de qualidade e serviços que respondam às necessidades do público e de outros clientes.
3. **Accountability.** As regras, as responsabilidades, as autorizações e a accountability em matéria de eficiência devem ser definidas claramente e comunicadas.
4. **Estímulo e apreciação do bom rendimento.** Deve-se utilizar estímulos pertinentes para encorajar os administradores e empregados a melhorar a eficiência, conseqüentemente, seus esforços e suas realizações devem ser reconhecidos e recompensados.
5. **Treinamento e aperfeiçoamento.** Os administradores e o staff devem estar conscientes da importância do treinamento e do aperfeiçoamento para melhoria constante da produtividade e da qualidade do serviço prestado aos clientes.
6. **Funcionamento no contexto das convenções coletivas.** Os esforços manifestados para melhorar a eficiência devem levar em conta as disposições das convenções coletivas.

Critério B. Sistemas e Práticas Gerenciais

28. Os controles gerenciais, os sistemas operacionais, os procedimentos e práticas de trabalho devem levar em conta a eficiência.

Subcritério:

1. **Planos estratégicos.** Os planos estratégicos a longo prazo devem levar em conta a eficiência, entre outras prioridades.

O planejamento deve, principalmente, definir os riscos e as conseqüências das operações ineficientes, determinar como passar a um modo mais econômico de execução dos programas, racionalizar a gama de bens e de serviços oferecidos e reestruturar a organização para um funcionamento mais eficiente.

2. **Planos operacionais.** Os planos operacionais anuais devem ser baseados nos princípios de riscos gerenciais, nos métodos e procedimentos de trabalho eficientes e nos padrões razoáveis relacionados ao capítulo da quantidade de produtos, da qualidade e do nível de serviço.
3. **Orçamentos e utilização dos recursos.** Os orçamentos anuais de operação devem ser elaborados com os padrões de performance (e.g., razão produtos x insumos) de maneira que os níveis de recursos correspondam ao volume previsto de produtos. Estes critérios devem repousar na utilização de recursos (humanos, financeiros, materiais, equipamentos, etc.) em quantidade e qualidade apropriadas, adquiridos a um preço que permita à organização realizar seu plano operacional a um custo menor. Os recursos devem ser alocados racionalmente entre os elementos organizacionais tendo em vista otimizar a eficiência, dentre outros fatores.
4. **Sistemas e procedimentos de funcionamento.** As operações devem ser concebidas e realizadas por meio de sistemas, procedimentos e métodos de trabalho eficientes, com um staff qualificado, que saiba o que se espera dele.
5. **Acompanhamento e controle das operações.** As operações devem ser planejadas, supervisionadas e acompanhadas. Se for necessário, a partir dos relatórios

das etapas, medidas corretivas devem ser tomadas no momento oportuno a fim de atingir os objetivos oportunamente, respeitando o orçamento.

Critério C. Disponibilidade e Utilização de Informações Sobre a Eficiência Alcançada

29. Os administradores e o staff devem utilizar dados válidos e confiáveis relacionados à eficiência obtida, a fim de alcançar, manter ou melhorar essa eficiência.

Subcritério:

1. **Eficiência mensurável das atividades.** As razões insumos/produtos (custo unitário, unidade por ano/ pessoa, etc.), refletindo a quantidade de recursos que servem à produção de produtos uniformes e quantificáveis de bens e serviços, devem permitir uma comparação satisfatória com os objetivos e padrões pertinentes.
2. **Eficiência das atividades difíceis de medir.** Para gerir a eficiência das operações sem produtos uniformes ou quantificáveis, deve-se, eventualmente, utilizar os dados gerenciais de projeto, comparando os objetivos previstos e atingidos, os prazos previstos e reais e os recursos orçados e utilizados. Deve-se igualmente seguir os percentuais dos custos totais em relação ao custo operacional total.
3. **Indicadores do nível de qualidade e de serviço.** O nível de qualidade e de serviço obtido deve ser satisfatório em relação aos padrões e objetivos pertinentes.

tes, que levem em conta tanto os custos quanto a expectativa razoável do cliente.

4. **Capacidade de utilização dos recursos.** Deve-se fazer a melhor utilização da capacidade disponível das instalações, dos equipamentos e dos empregados ligados à produção, a fim de produzir os volumes desejados de bens e serviços.
5. **Relatórios e utilização dos dados sobre a eficiência.** Os dados relevantes, oportunos, confiáveis e completos sobre o alcance da eficiência devem ser objeto de relatórios dos diversos níveis de gerência para que se possa avaliar, decidir estrategicamente e reorientar. Devem ser tomadas medidas corretivas pertinentes, se necessário.

Critério D. Melhoria da Eficiência

30. As oportunidades de melhoria da eficiência e as idéias inovadoras devem ser constantemente exploradas e, se necessário, aplicadas.

Subcritério:

1. **Opções para a realização do programa.** A possibilidade de utilização de outros métodos de realização do programa para melhorar a eficiência deve ser examinada, principalmente, quanto à opção da terceirização.

2. **Melhoria dos métodos estabelecidos de funcionamento.** Deve-se constantemente estudar a possibilidade de racionalizar os sistemas e os procedimentos em vigor, de eliminar a superposição e o desperdício, e de simplificar os procedimentos e as práticas de trabalho. É preciso proceder tendo sempre em mente uma interação possível com outras funções, trabalhando a eficiência global da organização e o custo total.
3. **Utilização de tecnologia e de automação.** As oportunidades de utilização da tecnologia de informação e automação das operações manuais devem ser continuamente exploradas, a fim de reduzir a monotonia e o coeficiente de erro, aumentar a produtividade e oferecer um melhor serviço ao cliente.
4. **Esforços constantes para reduzir o custo dos insumos.**
 - a) Deve-se estudar as opções de fabricação / compra / arrendamento ou outras, visando a redução dos custos dos insumos.
 - b) As despesas gerais do programa e as funções de suporte administrativo devem ser minimizadas através da análise das necessidades, da divisão de serviços comuns, da reestruturação dos procedimentos operacionais e das organizações, tanto para reduzir o número de níveis de gerência como para acelerar o processo de decisão.

4. Sumário das Fases de Planejamento, Execução e Relatório de uma Auditoria de Eficiência

31. O Manual de Auditoria Integrada (MAI) do EAG apresenta o processo de auditoria que deve ser seguido em uma AOR. Sem retomar as linhas diretrizes gerais do MAI, os parágrafos seguintes descrevem certos fatores especiais que o auditor deveria levar em conta nas fases de planejamento, execução e relatório de uma auditoria de eficiência.

Fase de Planejamento

Etapa da Análise Geral

32. **Conhecimento da entidade.** Na etapa da Análise Geral, é importante conhecer bem a organização antes de descobrir quais são os fatores essenciais à sua eficiência. Para compreender a organização como um todo, é preciso levantar e analisar as informações, tais como:

- seu contexto, principalmente as leis, as políticas, os acordos com os empregados e os sindicatos, as regras e regulamentos, os financiadores e o cliente;
- tipo e natureza dos negócios;
- os produtos-chaves e os procedimentos operacionais para a sua produção;
- os fatores importantes relativos à eficiência, principalmente os critérios de serviço e

- os procedimentos principais da gerência, as informações e os sistemas de controle operacional inerentes ao capítulo da eficiência.

33. **Escolha das linhas de investigação.** O auditor deverá enfocar os itens abaixo logo que ele avalie a pertinência do plano de auditoria, assim como verificar os problemas de eficiência das linhas de investigação de interesse:

- a importância efetiva das operações e o custo dos recursos utilizados, isto é, a importância relativa;
- os procedimentos mais significativos, sistemas e práticas de gerência e as operações que poderão influenciar a eficiência e a importância das operações para o público ou para os ministérios e organismos atendidos, ou seu grau de risco do ponto de vista dos parlamentares.

Etapa da Investigação Preliminar

34. No decorrer da etapa da Investigação Preliminar, é possível levantar dados suplementares que possam levar a questões importantes. Essencialmente, a Investigação Preliminar consiste em visitas locais para interrogar os administradores e empregados selecionados e para observar os trabalhos; em leituras dos dossiês e relatórios; e em

comparações gerais entre a situação atual e a desejada numa organização bem administrada.

35. Delimitação do escopo de auditoria.

A eficiência é, normalmente, um dos elementos da AOR de um programa, de uma atividade ou de uma operação. Às vezes, a auditoria pode trabalhar unicamente sobre questões de eficiência, por exemplo, quando elas têm um papel crucial no sucesso de uma operação. É no momento da definição do escopo de auditoria que se decide se ela deve abranger, principalmente, a eficiência ou outros fatores da performance. O auditor deverá enfatizar outros fatores, como a estratégia, os objetivos e o tema da AOR no seu conjunto, a pertinência ao plano de auditoria e a verificação de problemas prévios, antes de decidir qual o escopo que a auditoria de eficiência deverá englobar.

36. A escolha dos assuntos a submeter a um exame profundo pode se basear na relevância, no grau de risco ou no seu potencial de melhoria. Certos problemas de eficiência podem sobrepor a outros componentes de uma AOR, exigindo uma abordagem coordenada de auditoria. Deverão ser consultadas as diretrizes do MAI no momento de escolher a abordagem que melhor convenha ao caso.

37. Para uma dada auditoria, pode-se escolher diferentes tipos de atividade e diversos níveis de funcionamento. Poderão ser objeto de uma auditoria tanto os procedimentos de gerência superior, que influenciam a eficiência global dos programas, como os procedimentos administrativos de nível inferior. A escolha do tipo de atividade e o nível de detalhe de exame dependerão dos objetivos da auditoria.

38. Oportunidade da auditoria e verificação. A Investigação Preliminar pode fa-

zer aparecer um ou mais sintomas mencionados no parágrafo 39, isoladamente ou em um grupo, que podem indicar lacunas ou demonstrar possibilidades de melhoria.

Entretanto, por si só, a presença dos indícios de ineficiência não denota automaticamente a existência de questões de relevância potencial. A relatividade e a relevância, os riscos associados, as causas e as consequências devem ser examinadas para avaliar a adequação ao plano de auditoria. A complexidade do assunto, o método de auditoria e as capacidades necessárias, como também a disponibilidade de recursos, devem ser levados em conta no momento de escolher as questões que serão objeto de um exame mais minucioso.

39. Sintomas de possíveis eficiência ou ineficiência. Um elemento-chave da Investigação Preliminar consiste em procurar sintomas de possíveis eficiências e ineficiências. A Investigação pode fazer sobressair um ou mais dos sintomas, a seguir elencados, que poderão contribuir para definir problemas potenciais de eficiência:

- a tendência do nível de recursos em relação ao volume de trabalho a partir dos 3 últimos ou mais anos;
- a adequação dos sistemas e práticas da organização envolvendo os fatores de eficiência;
- a razoabilidade dos dados de eficiência esperados pela organização, mensurados em volume dos produtos, no nível de qualidade e de serviço, na utilização do *staff*, do material ou das instalações ou no custo unitário dos produtos;
- as queixas dos clientes sobre qualquer aspecto do serviço;

- a adequação da estrutura organizacional para evitar a superposição das funções, os níveis hierárquicos supérfluos e as funções gerais inúteis;
- atrasos, absenteísmo, hora extra e serviços de terceiros;
- as ocasiões de melhorar a eficiência, como a utilização de computadores e de outros progressos tecnológicos e
- a razoabilidade de utilização de recursos (e. g., material, energia).

Fase de Execução

40. Na fase de execução, o auditor aplica um programa pertinente de auditoria para pesquisar sobre questões de eficiência, verificar por amostragem a fidelidade dos dados sobre a eficiência e examinar os sistemas gerenciais, a fim de encontrar elementos probatórios tendo em vista a eficiência. Assim se procede objetivando obter as evidências necessárias para comparar as condições relativas à eficiência constatadas na organização aos critérios próprios da auditoria. A Figura 5 ilustra as principais questões a serem abordadas na fase de execução.

41. O exame das informações principais sobre a eficiência obtida, se elas estão disponíveis, constitui uma etapa essencial para verificar a eficiência alcançada. É preciso pesquisar e avaliar os dados sobre a eficiência em todos os programas, funções e atividades dentro do escopo da auditoria. É preciso examinar atentamente os indicadores de eficiência para determinar se eles são completos e válidos, se eles informam dados confiáveis e se são apresentados oportunamente para favorecer a adoção de medidas corretivas.

42. A validade e a confiabilidade das informações de uma organização sobre a eficiência poderá, às vezes, exigir que o auditor efetue os cálculos a partir de dados sobre as operações e os custos. Se os padrões estabelecidos pela organização não parecem confiáveis, é preciso confrontá-los com os padrões válidos, elaborados por um especialista de auditoria de eficiência, antes de aceitar o nível de eficiência declarado pelo sistema de informação da organização. Se esta não possui tais padrões, o nível médio de eficiência obtida pode ser determinado a partir de critérios de trabalho elaborados por um especialista da auditoria de eficiência.

43. Uma auditoria das funções gerais e de suporte, com produtos difíceis de avaliar, deve compreender um exame dos esforços destinados a reduzir os custos operacionais e a melhorar a eficiência.

44. Na avaliação dos esforços visando reduzir os custos e melhorar a eficiência, o auditor deve, primeiramente, pensar sobre o tipo de melhorias possíveis e razoáveis da eficiência em cada situação dada, levando em conta os mais recentes progressos em informática, em telecomunicações ou outras tecnologias relevantes e em técnicas de gerência, assim como progressos de quaisquer outra natureza. O auditor deve então determinar se foram realizados esforços suficientes e apropriados para melhorar a eficiência e confirmar as melhorias obtidas.

Fase de Relatório

45. Informações quantificadas. As observações do auditor devem, quando aplicável, basear-se em informações quantificadas, a fim de demonstrar a importância dos achados sobre a eficiência. Assim, a amplitude de um problema pode se exprimir em frequência de caso, em probabilidade de risco, em número de clientes e em número de empregados (tempo integral) ou em dólares

orçados.

46. As oportunidades não aproveitadas e os benefícios possíveis podem ser estimados em dólares ou em tempo integral, em porcentagem dos custos de funcionamento ou de aumento de produtividade. Às vezes, os indicadores de serviço (tempo de espera, clientes atendidos, porcentagem de erros, etc.) constituem os dados mais pertinentes a apresentar.

47. Apresentar as constatações de eficiência no seu contexto. O relatório de auditoria, tratando de questões de eficiência, deve indicar que todos os fatos associados foram bem compreendidos, as perspectivas dos administradores do programa e os contratos de seu trabalho. A eficiência representa, habitualmente, apenas um aspecto de uma AOR. Um líder de projeto, tratando de questões de eficiência, deve discutir as constatações com os outros líderes de projeto de auditoria, a fim de assegurar a escolha de uma estratégia apropriada para o relatório.

48. Conteúdo do relatório. O conteúdo do relatório dependerá das evidências e das constatações da auditoria. Um relatório sobre a eficiência deve, normalmente, conter, se for o caso:

- uma avaliação do nível atual de eficiência;
- uma breve descrição das causas de ineficiência;
- uma indicação do que se pode fazer (a um custo razoável) para corrigir os controles, os procedimentos operacionais ou os outros fatores que contribuem para a ineficiência e
- uma avaliação dos esforços empregados para explorar todas as possibilidades de redução de custos e da melhoria da eficiência, assim como das vantagens obtidas.

Figura 5

EXAME DA EFICIÊNCIA DE UMA ENTIDADE

