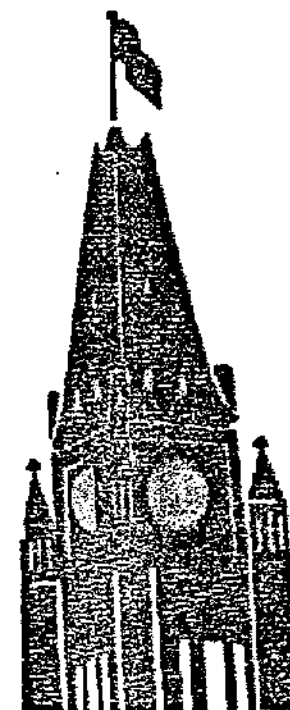




**Escritório do  
Auditor Geral  
do Canadá**

# **Auditoria de Eficiência**

*Guia de Auditoria I  
— Parte II*



Tradução do  
**Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil**  
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública  
Série de Tradução do TCE nº 10

# 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**  
Ivonete Dionízio de Lima

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

**Coordenador de Administração - CAD**  
Geraldo Mesquita de Figueiredo Barbosa

**Chefe da Inspetoria 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

## Agosto 1993

*Escritório do Auditor Geral do Canadá*

Guia de Auditoria 1:

## Auditoria da Eficiência - Parte II

### Recursos Materiais para auditoria



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 10

# EAG (OAG)

Agosto 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 François Le Lycée

Revisão Técnica: Inaldo da Paixão Santos Araújo, Ivonete Dionizio de Lima, Jorge Luiz Santos da Costa, Márcia Almeida Sampaio Santos, Pedro Humberto Teixeira Barreto e Vivaldo Evangelista Ribeiro, auditores e Dêlza Maria Teixeira da Silva 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 II. Trad. Curso de François Le Lycée, 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

70 p.

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

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 do Auditor 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 do Auditor 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 II, publicado originalmente em 1993 pelo EAG, que apresenta breves 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*

## Índice

	Página
<b>PARTE II: RECURSOS MATERIAIS PARA A AUDITORIA</b>	
<b>1. INTRODUÇÃO</b>	7
<b>2. FASE DE PLANEJAMENTO</b>	9
Etapa da Análise Geral	
Etapa da Investigação Preliminar	10
<b>3. FASE DE EXECUÇÃO</b>	18
Critérios e Subcritérios	
Notas Explicativas e Lista de Procedimentos	
<b>A. Ambiente de Trabalho</b>	19
1. Prioridade da Eficiência	20
2. Foco nos Clientes e Serviços	20
3. Accountability	22
4. Estímulo e Apreciação do Bom Rendimento	23
5. Treinamento e Aperfeiçoamento	25
6. Funcionamento no Contexto das Convenções Coletivas	26
<b>B. Sistemas e Práticas Gerenciais</b>	28
1. Planos Estratégicos	29
2. Planos Operacionais	30
3. Orçamentos e Utilização de Recursos	31
4. Sistemas e Procedimentos de Funcionamento	35
5. Acompanhamento e Controle das Operações	37
<b>C. Disponibilidade e Utilização de Informações Sobre a Eficiência Obtida</b>	39
1. Eficiência Mensurável das Atividades	42
2. Eficiência das Atividades Difíceis de Medir	50
3. Indicadores do Nível de Qualidade e de Serviço	52

4. Capacidade de Utilização dos Recursos	55
5. Relatórios e Utilização de Dados Sobre a Eficiência	57
 D. Melhoria da Eficiência	59
1. Opções para Realização do Programa	61
2. Melhoria dos Métodos Estabelecidos de Funcionamento	62
3. Utilização da Tecnologia e da Automação	64
4. Esforços Constantes para Reduzir o Custo dos Insumos	65

## 1. Introdução

### Objetivo do Guia

A parte II do Guia de Auditoria de Eficiência aprofunda os conceitos e critérios de auditoria apresentados sumariamente na Parte I, e explica suas aplicações. Apresenta também diretrizes e listas de procedimentos detalhadas, que ajudarão o auditor planejar e realizar uma auditoria de eficiência.

### Visão geral

A estrutura da Parte II segue as fases do processo de auditoria: Análise Geral, Investigação Preliminar, e Execução. compreendendo:

- objetivos, abordagens e diretrizes gerais para cada fase;
- listas de procedimentos para auxiliar a compreensão de uma organização na etapa de Análise Geral e para definir eventuais questões de eficiência na fase de Investigação Preliminar;
- uma explicação de cada subcritério, se necessário e
- diretrizes sobre o modo de se abordar cada critério ou subcritério na fase de Execução.

Esta orientação foi concebida a fim de aju-

dar os auditores a preparar e executar programas de auditoria visando examinar a eficiência de diversos tipos de operações.

### Modo de Utilização

Conhecimentos exigidos. Para utilizar este Guia, é preciso conhecer bem as políticas e os métodos de auditoria de otimização de recursos (AOR), e da maneira que estão enunciados no Manual de Auditoria Integrada (MAI) do Escritório do Auditor Geral - EAG. É igualmente necessário que se compreenda bem os conceitos de eficiência e o modelo de auditoria apresentados na Parte I do presente Guia.

Utilização seletiva da Parte II. Os assuntos do Guia devem ser adaptados às necessidades particulares da auditoria e às características de funcionamento do órgão auditado. Assim, não se deve presumir que os quatro critérios gerais de auditoria e os vários subcritérios auxiliares explicados adiante se apliquem ao conjunto dos órgãos e programas. A equipe de auditoria deve determinar critérios e subcritérios a serem aplicados em uma auditoria particular, levando em conta sua extensão, objetivos e estratégia, assim como a natureza do programa a ser auditado.

As listas de procedimentos apresentadas neste Guia, compostas por questões e tarefas de auditoria, são de caráter geral. Para preparar seus programas de auditoria, a

equipe deve escolher as questões e tarefas que convenham às atividades examinadas que permitirão atingir os objetivos da auditoria. A envergadura e o grau de importância que se deve dar a cada questão ou a cada tarefa dependerá do contexto da auditoria.

Certas questões e tarefas de auditoria podem coincidir, pois cada critério e subcritério foi concebido para ser autônomo e completo.

**Consulta ao Líder Responsável pela Função (LRF).** Este Guia foi concebido com o intuito de auxiliar uma equipe de auditoria

competente a cumprir algumas das tarefas de auditoria. Contudo, a auditoria de certas questões de eficiência e a aplicação de certos aspectos dos métodos podem exigir a competência e experiência de um especialista na auditoria da eficiência.

Quando os serviços de um especialista de auditoria de eficiência forem necessários ou quando for preciso obter informações mais técnicas ou uma interpretação e uma adaptação das questões de auditoria para uma situação em particular, a equipe de auditoria deve consultar o Líder Responsável pela Função da Performance Gerencial (LRF) a fim de obter ajuda ou orientação suplementar.

## 2. Fase de Planejamento

### Etapa da Análise Geral

**01. Conhecimento da entidade.** O auditor deve entender o contexto no qual funciona o órgão, os tipos de atividades nas quais está envolvido, seus negócios, seus métodos de funcionamento e os fatores que possam influir em sua eficiência, antes de escolher os setores de interesse relativos à eficiência. A seguir, algumas questões fundamentais:

- **Como a atividade está estabelecida?** Trata-se de uma nova atividade que está sendo implementada ou uma atividade bem estabelecida e com experiência? Funciona num ambiente estável ou sujeito a mudanças (existem, e.g., frequentes mudanças legislativas)?
- **Qual é seu contexto de funcionamento e quais os fatores que regem suas operações?** Os auditores devem conhecer as exigências legislativas, as políticas, as convenções com o staff e os sindicatos, as regras e os regulamentos, as relações de trabalho com outros órgãos interessados, os agentes financiadores, o cliente e os interesses públicos e políticos que possam influenciar na eficiência.
- **Qual é o tipo de negócio?** A organização produz bens ou presta serviços? Atende às suas possibilidades ou atende à demanda? Exerce atividades de regulamentação ou de execução? Trata-se de uma função de pesquisa, de apoio ou realização de programa? Qual é o tamanho das operações?
- **Quais são os produtos-chaves?** Os auditores devem concentrar-se nos produtos-chaves entregues ao cliente, e não nos produtos de menor nível para o público interno. Quais são os produtos e serviços entregues? É preciso montantes de recursos significativamente diferentes para produzir os diferentes tipos de produtos?
- **Qual é o tipo de operação?** Trata-se de uma atividade de grande porte, que produz artigos em série? Ou de uma atividade de volume limitado que produz um único artigo ou sobre medida? A atividade exige uma grande concentração de mão-de-obra? Utiliza-se de tarefas rotineiras e repetitivas que exijam competências mínimas? É preciso cumprir tarefas analíticas complexas que exijam técnica ou conhecimento especializado? A atividade é manual ou automatizada?
- **Qual é o papel da eficiência no planejamento e no orçamento e como é monitorada?** A eficiência é um fator-chave no processo de planejamento e orçamento? Quais os indicadores de eficiência utilizados?
- **Qual o papel da eficiência para se atingir os objetivos do órgão?** Quais são as normas de serviço? Os fatores de segurança e eficácia são mais importantes que a eficiência?

- Quais são os fatores essenciais para um funcionamento eficiente? Examinar a influência que os seguintes fatores podem ter sobre a eficiência: variações sazonais e na procura do serviço, economias de escala, competência de funcionários, tecnologia, controles gerenciais e procedimento de operação.

02. Escolha das linhas de investigação. O MAI fornece uma orientação geral sobre a escolha das linhas de investigação tendo em vista uma AOR. Neste contexto, são apresentadas a seguir certas considerações particulares de eficiência. O auditor deve levar em conta estes fatores na sua avaliação da adequação e veracidade das questões de eficiência e na escolha de grandes linhas de investigação.

- **Relevância:** O tamanho de uma operação em pessoas-anos e o custo dos recursos utilizados têm um papel importante. Quanto mais a atividade ganha envergadura, mais ela poderá lucrar com a melhoria de sua eficiência. Contudo, o EAG não definiu como critério de seleção um número mínimo de pessoas-anos ou um orçamento mínimo. Em certas organizações, os resultados de um pequeno serviço (em termos orçamentários) podem influir consideravelmente na performance de outros serviços do ministério ou do programa como um todo.
- **Controle potencial sobre a eficiência.** Os fatores a serem levados em consideração compreendem grandes procedimentos, sistemas, práticas e operações gerenciais essenciais a uma boa eficiência.
- **Percepção externa.** A importância que tem a atividade para o público ou para os ministérios e os órgãos que a utilizam,

ou o grau de risco que apresenta para os parlamentares, constituem outros fatores a serem levados em consideração para avaliar a pertinência da auditoria.

## Etapa da Investigação Preliminar

03. Delimitação do escopo de auditoria. A Parte I do presente Guia inclui uma orientação sobre os fatores a serem levados em conta para decidir o escopo da auditoria e explica como examinar a adequação e a veracidade de questões que possam afetar a eficiência.

04. Sinais de possíveis eficiências ou ineficiências. No decorrer da Investigação Preliminar, o auditor deve manter-se atento aos possíveis sinais de eficiências ou de ineficiências. A lista de procedimentos apresentada mais adiante facilita a identificação de questões que possam afetar a eficiência. Um sintoma positivo indica que a gerência das operações é realizada, provavelmente, com uma preocupação em relação à eficiência. Uma condição negativa denota possibilidade de existência de ineficiência.

05. Esta lista de procedimentos apresenta pontos gerais não exaustivos. Não se trata de instrumentos de diagnóstico. Seria necessário um exame mais rebuscado para determinar se existem efetivamente elementos de ineficiência, se eles são importantes e quais são as causas e as consequências.

06. Fontes de informações sobre a eficiência. Normalmente, são encontradas informações adequadas sobre a eficiência em documentos, tais como o Orçamento, a Estrutura do Plano Operativo (EPO), o Plano Plurianual de Investimentos (PPI), Planos

de Trabalho e relatórios de auditoria interna e de avaliação do programa.

07. Além desses documentos, que são utilizados por todas as AORs, os documentos seguintes são especialmente interessantes e relevantes para as questões de eficiência:

### Operação e Gerência dos Ministérios:

- Políticas e Diretrizes
- Padrões de Serviço
- Relatórios da Performance Operacional do Ministério e dos Programas
- Relatórios de Informação da Alta Direção
- Relatórios sobre os Sistemas de Medida Operacionais
- Estudos para a Definição de Padrões de Performance
- Relatórios do Progresso, Relatórios Sobre as Operações e Calendários de Produção com informações sobre carga horária, taxa de utilização de material e de

funcionários, atraso no trabalho, tendências da produtividade e da eficiência, resultados do controle de qualidade, índice de reclamações do cliente, índice de faltas, etc.

### Estudos e Iniciativas Especiais

- Estudo da Organização mais Eficiente (EOE)
- Estudos e Iniciativas para Melhoria da Produtividade
- Estudos e Iniciativas de Redução de Custos
- Análises de Custos-Benefícios das Opções do Programa
- Estudos da Viabilidade da Informatização
- Apresentações ao Conselho do Tesouro Referentes à Eficiência
- Estudos de Reorganização
- Relatórios de Especialistas Internos ou Externos

## Lista de Procedimentos da Investigação Preliminar

### 1. Clientes e Recursos Disponíveis

A tendência constatada com o cliente beneficiado, comparada à tendência na quantidade de recursos utilizada pode ressaltar as áreas onde a eficiência pode ser modificada. Antes de se chegar a conclusões sobre a eficiência, é preciso que se faça uma análise mais profunda para determinar o que justifica esta mudança desproporcional nas duas quantidades.

As razões seguintes podem ajudar a estudar a medida na qual estas quantidades mudaram uma em relação a outra no decorrer de vários anos:

- 1.1 A razão do cliente e do número de pessoas-anos utilizado para servi-lo.
- 1.2 O custo total de funcionamento por cliente. Um montante em dólar oferece uma medida mais completa dos insumos considerados, notoriamente da estrutura salarial, das despesas com contratos de serviços e despesas de automatização. Os custos devem ser apurados em dólar a fim de se eliminar os efeitos da inflação.

Toda mudança ocorrida com o cliente pode ter uma consequência sobre a carga de trabalho. As seguintes razões podem auxiliar no estudo dos efeitos na eficiência:

- 1.3 Unidades de carga de trabalho ou produto por pessoa-ano.
- 1.4 Custo total de funcionamento por unidade de carga de trabalho ou produto.
- 1.5 Pessoas-anos das funções de apoio central (despesas gerais) em porcentagem do total das pessoas-anos requisitadas diretamente para a execução do programa. Um aumento desproporcional das despesas gerais pode ser sinal de ineficiência.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### 2. Sintomas Relativos aos Produtos

As seguintes situações podem apresentar sinais facilmente observáveis de possíveis eficiências ou ineficiências:

- 2.1 Conhecimento das necessidades do cliente. Se os gerentes do programa não conhecem as necessidades reais do cliente, podem ter concebido o programa em função das necessidades na medida em que elas se apresentam.
- 2.2 Adequação dos padrões de serviço. Padrões de serviço não adaptados (ou inexistentes), a vagariedade do tempo de reação e de tratamento e a falta de serviço no momento oportuno podem mostrar possibilidades de melhorias. A ausência ou o caráter insuficiente de justificativas no estabelecimento dos objetivos ou padrões referentes à quantidade e à qualidade dos produtos e ao nível de serviço, pode significar que se almejou muito alto ou muito baixo, o que leva a gastos elevados ou à insatisfação do cliente.
- 2.3 Custo da correção dos defeitos. Uma taxa exagerada de erros ou de rejeição dos produtos constitui um sintoma de má qualidade do trabalho. A obrigação de refazer o trabalho causa danos à produtividade.
- 2.4 Alcance do controle de qualidade. Um nível inutilmente elevado de exame, de acompanhamento e de fiscalização pode decorrer de procedimentos de controle de qualidade que não se baseiam nas técnicas apropriadas de amostragem estatística. Um grau excessivo de inspeção aumenta inutilmente o custo de uma atividade.

COMENTÁRIOS	PT Ref.



### 3. Sinais Observáveis Relacionados aos Processos Gerenciais e aos Sistemas Operacionais

Certas características de processos gerenciais e sistemas operacionais podem indicar se a questão da eficiência foi corretamente abordada.

3.1 Extensão da análise dos riscos no planejamento e gerenciamento do programa. A ausência de uma análise de riscos na concepção dos controles gerenciais, dos sistemas operacionais e dos procedimentos, podem por em dúvida a pertinência das características do sistema e dos graus de inspeção e de acompanhamento. Esta ausência ocasiona questões sobre os princípios que regem os métodos organizacionais e a alocação dos recursos às diversas atividades.

3.2 Alcance dos esforços de melhorias. Todas as vezes que a organização não explorar suficientemente as possibilidades de melhorias, pode ter perdido um meio de aumentar a eficiência. A falta de estudos, de exames, de iniciativas especiais e de planos no que diz respeito à eficiência podem ser um sinal de que os esforços foram insuficientes.

3.3 Extensão em que as auditorias internas se relacionam com a eficiência. Se as auditorias internas, as avaliações de programa e outros estudos não se relacionam com as questões de eficiência ou não as abordam devidamente, isto pode significar que se negligenciou estas questões ou que se deu à elas uma fraca prioridade.

3.4 Razoabilidade dos procedimentos. Procedimentos administrativos e operacionais muito complexos podem indicar a presença de complicações burocráticas e constituir, por consequência, um fardo para os usuários dos serviços.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

3.5 Níveis gerenciais. Níveis de gerência e de decisão muito numerosos podem perturbar a tomada de decisões no momento oportuno.

3.6 Adequação da estrutura organizacional. Funções que se atropelam ou funções auxiliares duvidosas podem aumentar inutilmente os níveis de *staff*.

3.7 Adequação das práticas de admissão e de treinamento. Práticas erradas podem levar à utilização de pessoal não conveniente ao cargo e que não possui a competência ou a experiência necessárias. Tais situações tornam mais prováveis uma fraca produtividade e uma má qualidade de trabalho.

### 4. Informações Sobre a Eficiência Alcançada

As realizações relatadas pelo órgão podem revelar o grau de eficiência atingido e indicar possibilidades de melhoria.

4.1 Grau de realização e insuficiências. As informações sobre a quantidade e qualidade dos produtos, o nível de obediência aos padrões de serviço, as taxas de utilização dos recursos ou custo unitário dos produtos podem revelar possibilidades de melhoria.

4.2 Adequação das informações nos documentos de planejamento e de *accountability*<sup>1</sup> (EPO, PPI, Orçamento, etc.). A ausência ou insuficiência de dados sobre a eficiência pode por em dúvida a importância dada às metas.

4.3 Credibilidade das informações comunicadas. Um nível exageradamente elevado de eficiência pode por em dúvida a confiabilidade e a validade dos dados comunicados.

<sup>1</sup> N.T. - *ACCOUNTABILITY* - Obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que aceita com o compromisso de prestar contas da forma como usou essa responsabilidade (Definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor Geral do Canadá)

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- 4.4 Nível aceitável de reclamações do cliente. Quando há muitas reclamações por parte do cliente ou quando não se acumula tais dados, isto pode significar que os padrões de serviço e de qualidade dos produtos não são respeitados.
- 4.5 Trabalho atrasado e horas extras. Um atraso muito grande ou um exagero nas horas extras ou quando se recorre a serviço de terceiros pode sugerir possibilidades de melhorias nos cronograma de trabalho e de economia.
- 4.6 Grau de utilização dos recursos. Uma subutilização do staff, do material e das instalações, pode indicar que uma quantidade mínima de recursos seriam suficientes para atender a demanda de serviços.
- 4.7 Taxas razoáveis de rotatividade do staff e de faltas. Taxas de rotatividade e de faltas muito altas podem influir diretamente na quantidade de dias disponíveis para o trabalho e na produtividade e qualidade do trabalho.
- 4.8 Utilização adequada de informações sobre a eficiência alcançada. A falta de uso das informações sobre a eficiência para fins de planejamento, orçamento ou controle das operações pode ser um sintoma de má gestão de recursos.

## 5. Observações em Visitas "In Loco"

As visitas "in loco" podem ajudar a formar uma opinião sobre o modo que os métodos de trabalho, os procedimentos e outras práticas operacionais influem na eficiência.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- 5.1 Equipamento adequado. A utilização de equipamento ultrapassado pode provocar excessivos desperdícios de tempo e gastos exagerados de manutenção. A utilização de material inadequado e sistemas incompatíveis pode enfraquecer a produtividade e a qualidade. Se não se tem computadores modernos e outros instrumentos de tecnologia quando a situação justifique, talvez se tenha negligenciado oportunidades de melhorar a eficiência.
- 5.2 Documentação adequada dos procedimentos. Procedimentos complexos sem apoio de documentos pode dar margem à uma taxa de erros elevada em certas operações.
- 5.3 Razoabilidade na utilização do material. O material inutilizado, desperdiçado ou estocado em grande quantidade e o desperdício de energia, podem aumentar inutilmente os gastos de funcionamento.
- 5.4 Ambiente de trabalho adequado. Um planejamento deficiente do *layout* e da disposição dos locais que não corresponde às funções executadas e ao andamento do trabalho, pode exigir mudanças e manutenções inúteis e levar a uma queda de produtividade.
- 5.5 Adequação dos sistemas de informação. Sistemas que se sobrepõem ou são usados em duplicidade nos escritórios locais e regionais e na administração central, podem levar a um desperdício de recursos.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### 3. Fase de Execução

08. Auditoria baseada nos resultados e/ou nos sistemas. De um modo geral, as diretrizes enunciadas nos parágrafos 3107.40 a 43 do MAI aplicam-se à situação. O auditor deve levar em conta as variações explicadas a seguir a fim de determinar qual o método que lhe permitirá atingir os objetivos de auditoria com um mínimo risco e com o menor custo. Em certas situações, deve considerar um método de auditoria baseado nos resultados:

- Onde a eficiência for mensurável.
- Onde os dados confiáveis e válidos sobre a eficiência estão disponíveis (custo unitário de produtos ou outras razões de produtividade, níveis de qualidade e de serviço em relação aos padrões) e quando as tendências da performance indicarem níveis de eficiência regularmente satisfatórios no decorrer dos últimos anos.

09. Mesmo numa auditoria baseada nos resultados, é conveniente examinar alguns sistemas críticos, a fim de verificar a razoabilidade dos dados sobre a eficiência que o órgão auditado produz. Este procedimento ajuda igualmente a descobrir se os sistemas e práticas adotadas permitem obter bons resultados de modo contínuo.

10. O método baseado nos sistemas se impõe quando o método baseado nos resultados não for confiável ou realizável. Pode igualmente justificar-se quando a atividade auditada for nova ou passou por uma mu-

dança considerável depois da última auditoria, ou quando uma auditoria anterior indicou que os sistemas e práticas adotados não levavam devidamente em conta a eficiência e que nada foi feito para corrigir a situação.

11. Na maioria dos casos, poderia ser indicado o exame de certos sistemas críticos e também a análise das informações referentes à eficiência, a fim de assegurar que as observações do auditor estejam bem fundamentadas e completamente justificadas no capítulo de causas e efeitos, e também para estabelecer um ponto de partida lógico para formular as recomendações pertinentes sobre as medidas corretivas a serem tomadas.

12. Na preparação para a fase de execução, o auditor deve escolher critérios e subcritérios auxiliares convenientes à situação e ao método de auditoria a serem aplicados. Os critérios escolhidos determinarão o tipo de programa necessário à coleta de provas pelos seguintes exames (quando aplicável):

- de procedimentos gerenciais, sistemas e práticas operacionais;
- dos dados sobre a obtenção de eficiência;
- da informação, sondagem dos resultados e medida e avaliação da eficiência em relação aos padrões e
- dos esforços feitos para melhorar a eficiência.

13. Principais critérios gerais. Os principais critérios gerais e os subcritérios auxiliares se agrupam nas quatro áreas seguintes:

- A. Ambiente de Trabalho.
- B. Sistemas e Práticas Gerenciais.
- C. Disponibilidade e Utilização de Informações Sobre a Eficiência Obtida.
- D. Melhorias da Eficiência.

14. Aplicação. Os quatro critérios principais e os subcritérios auxiliares não se aplicam obrigatoriamente de forma conjunta em cada caso. É preciso refletir a fim de decidir quais os critérios que se aplicam a uma auditoria particular, levando em conta sua extensão, seus objetivos, o método de exame e a natureza da atividade.

15. Os critérios enunciados no presente Guia podem se aplicar tanto às atividades relativas a produtos mensuráveis, quanto às atividades relativas aos produtos de difícil mensuração.

16. Critérios específicos a uma operação. Os subcritérios gerais selecionados para uma auditoria devem ser reformulados em termos adequados mais especificamente aos procedimentos, aos produtos e aos controles de operações a serem auditadas. Isto permite uma melhor orientação na auditoria e uma melhor compreensão às expectativas do EAG junto aos auditados.

17. Nas páginas seguintes, são fornecidas notas explicativas e listas de procedimentos de auditoria para cada subcritério.

#### Critério A. Ambiente de Trabalho

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.

#### Notas Explicativas

- Um ambiente de trabalho e de gerência positivo é essencial para a eficiência. O reconhecimento oficial da importância da eficiência pela alta direção exerce um papel essencial no engajamento dos gerentes e empregados. Quando lhes são delegados poderes que correspondem às responsabilidades que lhes são confiadas, podem tomar decisões no momento oportuno sem consultar seus superiores e agir com a preocupação da eficiência.
- O reconhecimento oficial não consiste unicamente em admitir, verbalmente ou por escrito, que a eficiência é importante. O auditor deve procurar provas tangíveis em uma estrutura de gerência própria para aumentar a eficiência. Os subcritérios A.1 a A.6 enunciam as características de uma estrutura passível de criar um ambiente de trabalho e gerencial que permita atingir o nível de eficiência esperado. Os critérios B, C e D definem outras características ligadas aos procedimentos operacionais e aos sistemas gerenciais, assim como aos dados sobre a eficiência.

A principal questão levantada pelo critério A é a seguinte: Existe um modelo e mecanismos de gestão que indiquem se o ambiente de trabalho e gerencial são favoráveis à eficiência?

## Subcritério A.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.

### Procedimentos Essenciais

1. Examinar as políticas aprovadas, as diretrizes, as atas das reuniões do comitê gerencial superior e os documentos de planejamento (EPO, diretrizes do PPI e dos orçamentos) referentes à execução de programas, operações de serviço e funções administrativas. É enfatizada a importância em tornar as operações eficientes?
2. As questões de eficiência que dizem respeito às realizações de programas, às operações de serviços e às funções administrativas recebem a prioridade e a importância que convém? Políticas e diretrizes relevantes são comunicadas claramente aos gerentes e ao pessoal? Têm-se evidências de que os gerentes e o pessoal conhecem as políticas e diretrizes e as aplicam?
3. Existem evidências de que se estimula os gerentes de níveis inferiores e o staff a tomar consciência de que a eficiência consiste numa responsabilidade coletiva?
4. Recorre-se a grupos de trabalho ou a comitês que representam vários níveis de gerência e de empregados, conforme o caso, para abordar questões de eficiência?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério A.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.

### Notas Explicativas

- Na PS2000 (Normas de procedimento), a Gestão da Qualidade Total (GQT) e a Melhoria Contínua da Qualidade (MCQ), insiste-se na importância da qualidade e da eficiência.

cia do serviço e na satisfação das necessidades do cliente. Quando os gerentes e o pessoal realizam um trabalho baseado no produto e no serviço mais do que no processo, estão mais suscetíveis em oferecer um serviço atencioso que satisfaça ao cliente. Uma orientação no serviço e na qualidade é, ao mesmo tempo, o resultado e a fonte de um maior engajamento do pessoal que tem, por sua vez, todas as oportunidades de aumentar a produtividade.

- O cliente compreende beneficiários externos de serviços tais como o grande público, os outros ministérios e órgãos, assim como o pessoal do órgão auditado. O cliente não se limita às pessoas que vêm procurar informações ou ajuda (e.g., as que estão à procura de emprego ou de um status de imigrante); compreende igualmente as pessoas que lidam com os ministérios como o da Fazenda ou com o Serviço Penitenciário.
- Os gerentes ministeriais têm a responsabilidade de aplicar os princípios das PS2000 em sua esfera de competências e decidir se eles adotam ou não os conceitos GQT e MCQ. O auditor não deve recomendar a adoção destes conceitos. Todavia, quando a entidade o adota, o auditor pode avaliar a qualidade de sua aplicação e os resultados.

### Procedimentos Essenciais

1. Existe uma política oficial segundo a qual as operações devem estar baseadas no cliente e no serviço? Esta política foi comunicada ao grupo de gestores e ao pessoal por meio de diretrizes pertinentes?
2. Que características conexas das PS2000 são aplicadas?
3. Foi claramente identificado o cliente dos serviços? Foram determinadas suas necessidades para um estudo de mercado, sondagens ou uma análise dessas necessidades? O serviço foi criado para satisfazer as necessidades da clientela? A clientela foi consultada para definir normas de serviço?
4. Os conceitos de GQT e de MCA ou princípios similares, são aplicados?
5. Através de que mecanismos se assegura que o serviço que é proporcionado no momento oportuno está adaptado às necessidades do cliente?
6. Foram colocados guichês de serviço único, caso necessário, a fim de oferecer serviços cômodos e adaptados a partir de pontos centralizados?
7. O serviço é medido e acompanhado por normas ou objetivos? As realizações são racionais?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

8. O grau de satisfação do cliente é controlado (ou suas queixas)? As tendências e o grau de satisfação são razoáveis?
9. Os erros nos procedimentos são retificados a fim de limitar as imperfeições no capítulo de qualidade, assim como as queixas? Os empregados recebem a formação necessária para melhorar a qualidade e o serviço?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### Subcritério A.3 - Accountability

As regras, as responsabilidades, as autorizações e a accountability em matéria de eficiência devem ser definidas claramente e comunicadas.

#### Notas Explicativas

- Alcançar a eficiência é uma responsabilidade coletiva do pessoal e dos gestores em todos os níveis. Contudo, a accountability em matéria de eficiência pode variar em função das autorizações e das tarefas delegadas às pessoas que se encontram em diversos níveis de uma organização.

#### Procedimentos Essenciais

1. Quem é o responsável pela eficiência dos diversos programas, operações e funções de apoio? Examinar os documentos mencionados abaixo a fim de determinar se o ministério possui uma estrutura de accountability para as questões de eficiência:
  - 1.1 descrições dos trabalhos relevantes dos gerentes e supervisores competentes;
  - 1.2 protocolos de acordo e documentos orçamentários;
  - 1.3 documentação sobre o regime ministerial de accountability;
  - 1.4 contratos de direção e acordos de accountability.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

2. O pessoal é responsável pela contribuição da eficiência organizacional e é colocado a par das realizações?
3. A accountability relativa à eficiência funciona como previsto? Os gestores de todos os níveis utilizam os relatórios periódicos do rendimento para prestar contas dos resultados?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### Subcritério A.4 - Estimulo 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.

#### Notas Explicativas

Recomenda-se consultar o Manual da Gerência de Recursos Humanos do EAG quando utilizar este subcritério.

- Este subcritério exige três tipos de avaliação específica:
  - Primeiro, descobrir se a organização tem um conjunto de incentivos, de reconhecimento e de recompensas em matéria de eficiência.
  - Segundo, examinar os sistemas de incentivos e recompensas a fim de determinar se eles permitem estimular os gerentes e o pessoal para melhorar a eficiência.
  - Terceiro, determinar se os sistemas de incentivos e recompensas funcionam como previsto. É preciso, principalmente, determinar se os esforços excepcionais dos gerentes e do pessoal no sentido de melhorar a eficiência foram reconhecidos e recompensados.
- Algumas destas avaliações podem se efetuar pelo exame dos documentos mencionados abaixo. Alguns dados podem ser obtidos graças a entrevistas com gerentes e empregados selecionados.
  - Dentre os documentos que podem fornecer informações relevantes e dados pertinentes, cita-se:
    - documentos e boletins sobre a política de recursos humanos e boletins de informações ministeriais;

- acordos de *accountability*, contratos de direção e entendimentos da gerência de acordo com os objetivos (onde adequado);
- as diretrizes sobre a avaliação do rendimento e uma amostra de documentos devidamente preenchidos referentes aos gestores e ao *staff*.

### Procedimentos Essenciais

1. Utiliza-se de modo apropriado os incentivos financeiros e outros para motivar os gerentes e o pessoal? Tem-se a prova de que esses incentivos funcionam? (e.g., a produtividade do pessoal aumentou? Foram dadas sugestões de melhoria por parte do pessoal? A taxa de erros ou o número de queixas dos clientes diminuiu? Os gerentes economizam os excedentes de recursos ao invés de esgotar o orçamento de maneira não produtiva no final do ano fiscal?)
2. Existem programas de premiação à iniciativa e premiação aos méritos para assinalar e recompensar as boas idéias e os esforços louváveis?
3. Os gerentes, supervisores e representantes do pessoal participam na concepção dos regimes de incentivos e de recompensas para usá-los como elementos de motivação aceitáveis e eficazes?
4. Os regimes foram comunicados aos gerentes e ao pessoal de maneira suscetível a produzir uma reação positiva?
5. As contribuições dos empregados no alcance dos objetivos de eficiência ou a este respeito, ou ainda as economias e sugestões baseadas na eficiência são assinaladas, apreciadas e recompensadas, financeiramente ou de outra forma?
6. Os resultados dos incentivos e esquemas de recompensa são comunicados ao pessoal, quando apropriado, para tornar estes programas atraentes e críveis?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

7. As avaliações da performance dos gerentes, dos supervisores e do pessoal levam em conta os objetivos da eficiência e os resultados obtidos? Negocia-se os objetivos e o processo de avaliação com as pessoas objetivando obter sua cooperação e sua colaboração? As avaliações são feitas regularmente? As pessoas avaliadas obtêm uma recompensa retroativa satisfatória e oportuna?

### Subcritério A.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.

#### Notas Explicativas

- Recomenda-se consultar o Manual de Gerência dos Recursos Humanos do EAG quando se utilizar este subcritério.
- Um treinamento e um aperfeiçoamento suficientes, ligados às questões do trabalho, ajudam a aumentar a produtividade do pessoal e a qualidade de sua tarefa. Contudo, um treinamento que não está voltado para os objetivos do trabalho ou voltado em excesso, pode revelar-se improdutivo. O presente Guia não aborda esses grandes princípios, pois a relação custo-eficácia da formação sobressai mais na gerência dos recursos humanos. Sobre a eficiência, o auditor deve limitar-se às questões enunciadas abaixo, mantendo-se consciente do contexto mais amplo.

### Procedimentos Essenciais

1. Existem mecanismos que permitem definir o nível de competência necessária ao pessoal para cumprir suas funções? Os empregados novos recebem uma formação durante o emprego ou uma outra maneira de formação ligada ao trabalho que seja suficiente?
2. Os gestores e o *staff* recebem uma formação oportuna e suficiente no momento da entrada em vigor de regras e regulamentos novos, e novos sistemas e procedimentos de funcionamento?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

3. Tem-se usado o controle de qualidade, a avaliação da performance ou o feedback de outros procedimentos alternativos para determinar as fraquezas do rendimento e as possibilidades de melhoria do pessoal? Dá-se ao pessoal cursos de formação e aperfeiçoamento apropriados para permitir a melhoria do seu rendimento e de explorar plenamente seu potencial?
4. Os gestores receberam um treinamento adequado para tornar suas operações mais eficientes? Eles têm oportunidade de pôr em prática os conceitos e competências de que precisam para o controle e a gestão da eficiência?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério A.6 - Funcionamento no Contexto de Convenções Coletivas

Os esforços manifestados para melhorar a eficiência devem levar em conta as disposições das convenções coletivas.

### Notas Explicativas

- Recomenda-se que seja consultado o Manual de Gerência de Recursos Humanos do EAG quando se utiliza este subcritério: A equipe de auditoria deve também pedir a aprovação antecipada antes de aplicar este subcritério, tendo em vista que está se tocando em um ponto sensível.
- Este subcritério não requer a opinião do auditor sobre a justiça das convenções coletivas com os sindicatos ou sobre o clima das relações de trabalho. Estas questões ultrapassam o quadro do presente Guia. O que se quer determinar é se os gerentes e supervisores, em todos os níveis, fazem tudo o que está ao seu alcance para melhorar a eficiência nos limites das disposições das convenções coletivas.
- Os gerentes e os supervisores devem conhecer perfeitamente as convenções coletivas aplicadas a seus setores de operações. Este conhecimento deve notoriamente ajudá-los a distinguir os problemas reais dos problemas aparentes que limitam a utilização dos recursos conforme os princípios de economia e eficiência.
- É aconselhado ao auditor abordar esta questão com prudência, sobretudo no que se refere a eventuais obstáculos à eficiência atribuídos às convenções coletivas.

## Procedimentos Essenciais

1. Examinar as convenções coletivas pertinentes. Entender perfeitamente as disposições que influenciam a produtividade do pessoal custo da folha de pagamento, os empregados em tempo parcial, avaliações de desempenho, estrutura hierárquica, frequência, horas extras e licenças regulamentares. Todos esses fatores são capazes de afetar a eficiência direta ou indiretamente.
2. Discutir as disposições relativas à eficiência com os supervisores de primeiro nível e gerentes intermediários, a fim de determinar se eles entendem perfeitamente o que é permitido e o que não é permitido em virtude das convenções coletivas estabelecidas. Eles fazem o possível, no âmbito das convenções coletivas em vigor, para reduzir o custo de funcionamento e utilizar da maneira mais eficiente possível os recursos disponíveis? Quais são os problemas e quais são as consequências, segundo eles?
3. Examinar os seguintes fatores, se for preciso, a fim de confirmar se os gerentes e os supervisores fazem o possível, em conformidade com as convenções coletivas em vigor, para executar suas atividades levando devidamente em conta a eficiência:
  - 3.1 Medidas tomadas para controlar e limitar as faltas do pessoal.
  - 3.2 Controle exercido sobre as horas extras e possibilidade de mandar fazê-las, caso necessário, para atender às exigências do serviço.
  - 3.3 Manifestação do pessoal em função das exigências operacionais, por exemplo nas designações múltiplas ou interfuncionais, conforme a necessidade, a fim de aproveitar de maneira mais produtiva o tempo dos empregados.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

3.4 Medida do rendimento do grupo em função das normas de trabalho. Utilização de padrões de trabalho e de indicadores de volume de trabalho a fim de determinar o nível pedido de lotação. Os gerentes utilizam tais técnicas de gestão se as convenções coletivas não as proíbem?

3.5 Utilização de empregados temporários e em tempo parcial em função das flutuações do volume carga de trabalho e das exigências do serviço.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Critério B. Sistemas e Práticas Gerenciais

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

### Notas Explicativas

- Num contexto onde a abordagem de auditoria baseada nos resultados não é prática nem confiável, a equipe de auditoria estabelece em que medida é preciso examinar os processos gerenciais e os sistemas operacionais críticos a fim de realizar os objetivos da auditoria. Mesmo onde se aplica uma abordagem baseada nos resultados, pode ser indicado examinar uma quantidade seleta de sistemas críticos a fim de verificar a confiabilidade das informações fornecidas pelo órgão auditado no que se refere ao nível de eficiência atingido. É igualmente útil estabelecer se a organização recorre aos sistemas críticos necessários para a manutenção de resultados favoráveis.
- A fim de atingir permanentemente um nível elevado de eficiência, é indispensável dotar-se de uma infra-estrutura sólida para as atividades de planejamento, orçamento, operações, controle, monitoramento e avaliação. Asseguram-se, assim, os meios de controle interno e a autodisciplina necessários a uma gestão saudável e a uma utilização prudente dos recursos com uma preocupação com a eficiência. O auditor deve examinar os métodos gerenciais no local, a fim de estabelecer se se acentuam os fatores indispensáveis para a melhoria e a manutenção da eficiência.
- As principais questões levantadas pelo critério B são as seguintes: Os mecanismos de gerência no local são apropriados? Como funcionam? Dão os resultados esperados? Fornecem a prova que os sistemas e práticas gerenciais foram estabelecidos numa preocupação com a eficiência?

## Subcritério B.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 consequências 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.

### Procedimentos Essenciais

- Examinar os planos estratégicos, os planos a longo prazo ou os planos plurianuais a fim de avaliar se eles levam devidamente em conta os fatores de eficiência. Estes planos incluem objetivos que tratam expressamente da eficiência?
- A aplicação de estratégias específicas podem variar, conforme a natureza dos negócios e as circunstâncias preponderantes. O auditor encontrará, a seguir, exemplos de estratégias aplicáveis de modo geral que lhe são propostas unicamente a título indicativo:

2.1 É feita uma análise dos riscos a fim de avaliar as consequências da ineficiência em relação ao custo das medidas preventivas? Faz parte da eficiência e da eficácia, levando devidamente em consideração a saúde pública, a segurança e a proteção de bens? Estes fatores podem tomar uma importância particular quando se tratar de programas de regulamentação e execução.

2.2 Existem projetos que visam expressamente buscar métodos mais eficientes para a prestação de serviços, oferecer serviços mais confiáveis e de melhor qualidade, ou diminuir os custos das execuções?

2.3 O plano estratégico prevê estudos de mercado ou de análises de necessidades, cujo objetivo é determinar ou reexaminar periodicamente as necessidades dos clientes? Procura-se expressamente escolher a escala mínima de bens ou de serviços necessários para atender a clientela? Existem projetos que visam eliminar os bens ou os serviços que os clientes não utilizam mais?

COMENTÁRIOS	PT Ref.



2.4 O plano estratégico prevê uma reestruturação do órgão que permita tirar proveito da economia de escala e uma melhor coordenação entre os diversos elementos organizacionais numa preocupação com a eficiência?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério B.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.

### Procedimentos Essenciais.

1. Revisar os planos operacionais ou planos de trabalho do exercício corrente e dos dois últimos exercícios. Examinar as normas ou as diretrizes que regem a elaboração dos planos, à luz das seguintes questões:

1.1 As atividades operacionais foram planejadas levando devidamente em conta as consequências e os riscos inerentes? Foram calculados os custos dos controles em função do risco potencial de um acontecimento indesejável, com todas as suas consequências? Isto é particularmente importante quando se tratar de programas de regulamentação que visam realizar atividades de acompanhamento, de verificação, de fiscalização e de amostragem para o controle de qualidade. Revisar os relatórios de análise dos riscos a fim de verificar se todos os fatores pertinentes foram levados em consideração e balanceados de uma maneira justificável. Para que o controle de qualidade seja satisfatório e apresente bons resultados de custo-eficácia, é preciso uma técnica de amostragem estatística válida, levando em consideração o risco de produtos com defeito ou brechas no regulamento.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

1.2 Os volumes de produção desejados são fixados por métodos racionais? São determinados inspirando-se mais na demanda real de serviço do que no desejo de fazer uso da capacidade de produção disponível? Os produtos são discricionários ou não discricionários? Verificar se as atividades ou os produtos discricionários são criados para manter o *staff* ocupado e para justificar os recursos orçamentários.

1.3 As práticas mais vantajosas e os métodos de trabalho inovadores são aceitos, enquanto procedimentos padronizados são usados como fundamento dos planos operacionais?

1.4 Verificar se os objetivos referentes aos volumes de produção, a qualidade e ao nível de serviço são racionais e justificáveis, considerando-se as necessidades do cliente e seu custo. A qualidade e o nível de serviço são excessivos e ocasionam gastos operacionais inutilmente elevados?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritérios B.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 prevista 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.

### Notas Explicativas

- Este subcritério requer análise orçamentária visando responder às seguintes questões:

- As previsões em insumos e em produtos são formuladas de maneira razoável?
  - O orçamento leva em conta os fatores essenciais de eficiência?
  - As tendências dos níveis de recursos são aceitáveis em comparação às marcadas pelo volume dos produtos?
  - A divisão dos recursos entre os elementos organizacionais levam em conta as prioridades enunciadas e os níveis de eficiência atuais?
- Para o exame dos orçamentos, como é explicado nas passagens seguintes, o auditor tem interesse em utilizar alguns indicadores relativos à análise dos produtos, dos insumos, dos padrões, da qualidade e do nível de serviço, que se encontram nos subcritérios C.1 - Eficiência das Atividades Mensuráveis e C.3 - Indicadores do Nível de Qualidade e de Serviço.

### Procedimentos Essenciais

- I. Revisar os orçamentos operacionais recentes à luz das questões abaixo elencadas. A maioria delas se aplica tanto às operações que tenham produtos similares quanto àquelas em que os produtos são diferentes. Constitui uma exceção a regra as razões produtos/insumos baseadas em padrões de produção, que não se aplicam às operações que apresentem produtos diferentes, cuja avaliação seja difícil.
  - 1.1 As previsões referentes aos volumes de produção ou aos volumes de trabalho são formuladas por meio de um método razoável? Verificar a confiabilidade das previsões comparando-a com os dados reais dos últimos exercícios. Que medidas foram tomadas para melhorar a confiabilidade das previsões?
  - 1.2 O orçamento leva em conta as variações sazonais na procura de bens ou serviços? O recurso de horas extras, a utilização de empregados temporários e em tempo parcial permitem enfrentar a variação do volume de trabalho e evitar a admissão de pessoal permanente no período de pico?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- 1.3 Os volumes de trabalho previstos estão divididos em categorias discricionárias e não discricionárias para que seja possível fixar o grau de prioridade?
- 1.4 Verificar se os fatores de eficiência a seguir foram levados em consideração, se necessário, e empregados corretamente no cálculo dos recursos requeridos:
  - 1.4.1 O orçamento dos insumos é executado visando a economia? Existem mecanismos de controle suficientes para assegurar que a compra e a utilização dos recursos humanos e materiais objetiva a economia? A classificação e a remuneração do *staff* são adequadas para as tarefas executadas?
  - 1.4.2 Foi utilizado padrões de produção, coeficientes de ponderação ou de custos unitários do ano em referência para converter os volumes de trabalho previstos em recursos adquiridos?
  - 1.4.3 As decisões relativas aos recursos foram fundamentadas nos objetivos ligados à qualidade dos produtos e ao nível de serviço?
  - 1.4.4 Os objetivos de melhoria da eficiência foram levados em consideração nas decisões relativas aos recursos?
  - 1.4.5 Os custos salariais diminuíram levando em consideração os feriados e as faltas, as horas extras, o tempo parcial e o *staff* temporário, assim como o trabalho de terceiros?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

COMENTÁRIOS	PT Ref.
<p>1.5 Utilizou-se uma técnica diferenciada de orçamento, que raciocínio levou às decisões visando aumentar ou diminuir o nível dos recursos em relação aos anos anteriores? O raciocínio é razoável, levando em conta as mudanças em matéria de produtos, de política, de método de funcionamento (caso necessário) e de potencial de melhoria da eficiência?</p> <p>2. Comparar as tendências manifestadas pelos níveis de recursos com as tendências que marcaram o volume de produtos há cinco anos. A evolução de um lado e de outro é justificável? Obter explicações a respeito das diferenças que não são habituais. Feito isto, o auditor deve considerar os seguintes pontos:</p> <p>2.1 Efetuar cálculos em dólar para evitar os efeitos da inflação na análise das tendências plurianuais. Para que a análise das tendências seja válida, utilizar o total dos custos de funcionamento, inclusive o custo de serviço de terceiros e o custo da automatização.</p> <p>2.2 Os custos salariais devem compreender a remuneração do <i>staff</i> em tempo parcial, as horas extras e o serviço de terceiros, se for o caso.</p> <p>2.3 Se diversos tipos de produtos necessitarem de volumes de recursos diferentes ou se a variedade dos produtos evolui no decorrer dos anos, converter os produtos em unidades equivalentes em coeficientes de ponderação ou em padrões de produção para que a análise das tendências seja válida.</p> <p>2.4 Os padrões, os coeficientes de ponderação e as hipóteses do ano de referência são sempre válidas? Se as características dos produtos ou os métodos de funcionamento mudaram ou se os procedimentos foram automatizados, os padrões de produção deverão igualmente ter sido mudados para levar em consideração as taxas de consumo atual dos recursos.</p>	

COMENTÁRIOS	PT Ref.
<p>3. Os recursos disponíveis são relacionados aos programas, às atividades e aos elementos organizacionais em função de sua eficiência relativa e da procura de serviços? Para uma atividade que não atingiu ainda um grau otimizado de eficiência, pode-se razoavelmente, esperar que seja incorrido um volume de trabalho maior sem dispor de recursos suplementares. Por outro lado, para uma atividade cuja eficiência é otimizada, pode haver problemas em face ao volume maior de trabalho sem se dispor de recursos suplementares. Certos pontos de análise apresentados anteriormente sobre orçamentos se aplicam igualmente ao exame da divisão do orçamento global do ministério e de sua divisão entre as diversas unidades.</p> <p>4. As evidências demonstram que os orçamentos excedentes foram gastos de maneira improdutiva para evitar que os fundos prescrevessem?</p>	

## Subcritério B.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.

### Notas Explicativas

- A produtividade dos empregados começa quando eles são consultados sobre questões que lhes dizem respeito no seu ambiente de trabalho. Com frequência, acontece dos empregados se interessarem muito por sua própria tarefa e aumentarem seu rendimento quando lhes é perguntado seu ponto de vista sobre os métodos que serão utilizados, as possibilidades de melhoria e os objetivos de produção. Sensível às vantagens decorrentes da delegação de poderes para o *staff* e dos métodos participativos, o auditor procurará saber se o pessoal e os supervisores interessados foram consultados de maneira apropriada a partir do desenvolvimento dos sistemas e procedimentos operacionais.

## Procedimentos Essenciais

1. Os métodos gerenciais, os sistemas operacionais e os procedimentos de trabalho foram planejados de maneira a:

1.1 Assegurar um encaminhamento uniforme do trabalho e a distribuir igualmente o volume de trabalho no ano?

1.2 Limitar os atrasos, o tempo improdutivo e o deslocamento do pessoal e do material?

1.3 Evitar o atropelo das tarefas e o desperdício de recursos?

Revisar os relatórios gerenciais, as atas de reunião e os relatórios de estudos especiais pertinentes para identificar eventuais problemas e conhecer as medidas corretivas tomadas.

2. Há trocas de idéias entre os elementos organizacionais visando a transferência de melhores práticas e de métodos de trabalho inovadores? A organização adota as melhores práticas de outros órgãos, cuja atividade é semelhante (método de referência)? Essas práticas e métodos são valorizados e padronizados em benefício de todos os interessados?

3. Existe documentação adequada sobre os procedimentos padronizados relativos às operações complexas, e estes procedimentos são aplicados uniformemente por todos os elementos organizacionais?

4. Os escritórios, o material de produção, a tecnologia de informática e das comunicações têm o potencial e a capacidade necessários à atividade?

5. A organização contrata empregados competentes e qualificados, e lhes oferece uma remuneração suficiente tendo em vista as tarefas a executar?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

6. Os empregados especializados e de salários elevados cumprem as tarefas administrativas de todos os dias e não necessitam realizar outras tarefas que poderiam ser delegadas a outros cujo salário é menor?

7. A organização reduz o número total de empregados necessários a uma atividade dada encarregando-os de várias tarefas ou designando-os para múltiplas funções, a fim de limitar o tempo improdutivo e explorar ao máximo o tempo do pessoal? Revisar os horários de trabalho e as designações para verificar se o pessoal cumpre efetivamente as diversas tarefas.

8. Os empregados, individualmente ou coletivamente, devem atingir as quotas, objetivos ou balizas diárias, semanais ou mensais? Os objetivos são determinados em consulta aos empregados interessados para ganhar sua colaboração?

9. São fornecidos aos empregados treinamento adequado para utilização das ferramentas e material que lhes são necessários para atingir os objetivos fixados?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério B-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.

### Procedimentos Essenciais

1. O ordenamento das operações permite limitar os atrasos, o tempo improdutivo dos empregados e do material, levando-se em conta as necessidades dos clientes?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

2. Faz-se face às variações sazonais de volume de trabalho por meio de uma dosagem calculada de horas suplementares, de trabalho de meio-turno e de empregos temporários, para evitar excesso de trabalho atrasado e tempos improdutivos, e respeitar os critérios de serviço com um custo mínimo de salário?
3. Os empregados são supervisionados e orientados adequadamente para limitar os erros e evitar os atrasos? O número de pessoas sujeitas ao controle do supervisor é razoável?
4. Os supervisores são avisados imediatamente do excesso de trabalhos atrasados? Os responsáveis empregam esforços suficientes para corrigir a situação?
5. São tomadas medidas para conter o absenteísmo? Consegue-se limitar seu efeito adverso nas operações e na prestação de serviços? Revisar a tendência das taxas de absenteísmo anual comparando-as com outras de órgãos semelhantes.
6. As horas extras são suficientemente controladas, de maneira que só se recorre a elas se forem plenamente justificadas? Examinar a tendência ao recurso de horas extras e compará-la à tendência marcada pelo volume dos produtos. Comparar a situação a outras de órgãos semelhantes.
7. Os supervisores de primeiro nível recebem diariamente, semanalmente ou mensalmente os dados sobre as operações (e.g., o volume de produtos, a produtividade, as ausências e o tempo improdutivo dos empregados, as horas extras, o tempo ocioso ou o tempo de utilização do material, o nível da qualidade ou a frequência dos erros, os atrasos causados pela falta de estoque ou a ausência de autorização das autoridades competentes, assim como os trabalhos atrasados.)?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

8. Os chefes intermediários recebem periodicamente informações gerenciais (e.g., informação sobre a eficiência, a qualidade, os níveis de serviço, a evolução dos projetos, as reclamações do cliente, o limite do orçamento e a análise dos desvios)? Esta informação serve de base para medidas corretivas?
9. Se é o caso e se há necessidade, revisar os documentos de alguns projetos importantes completos dentro dos últimos três anos. Os volumes de bens ou de serviços previstos foram fornecidos nos prazos e nos limites do orçamento?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

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

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

### Notas Explicativas

#### Abordagem da Auditoria

- A abordagem da auditoria baseada nos resultados se aplica, principalmente, sobre a informação que se refere à realização dos objetivos de eficiência (e.g., o custo unitário dos produtos ou outras razões de produtividade). Em certos casos, esta abordagem pode ajudar o auditor a tirar conclusões gerais de maneira factível. Eventualmente, a etapa do exame poderá, primeiramente, se aplicar sobre o critério C. Além de analisar os resultados, pode ser útil examinar alguns sistemas críticos, a fim de verificar a confiabilidade das informações sobre a eficiência produzida pelo órgão auditado. O critério C, os subcritérios de apoio e as diretrizes a seguir enumeradas explicam os passos envolvidos na análise da informação sobre a eficiência e na avaliação do alcance dos objetivos da eficiência.

#### Consulta com o LRF

- Com frequência, será preciso contratar os serviços de um especialista em auditoria de

eficiência para examinar a informação a respeito da eficiência. Assim, validar os padrões e apreciar o nível de eficiência obtido necessitam de experiência na aplicação de técnicas de medição de trabalho e habilidades relacionadas com a engenharia industrial, a seguir demonstradas. Neste caso, deve-se pedir as instruções ao LRF de Performance Gerencial ou consultá-lo para obter o nome de uma pessoa que possui as competências requeridas.

### Aplicação do Critério C em Diversas Situações

- Onde a informação sobre a eficiência alcançada é reportada. O critério C permite, sobretudo, responder às questões seguintes:
  - Os indicadores de eficiência representam adequadamente os componentes-chaves das operações auditadas?
  - Os indicadores de eficiência são válidos pela sua concepção e confiáveis do ponto de vista técnico?
  - Os gerentes e os supervisores dos diversos níveis obtêm informações sobre o atingimento dos objetivos de eficiência e, eventualmente, utilizam-se delas para suas responsabilidades, a fim de administrar a eficiência das operações a qual eles estão encarregados? O uso adequado das informações de eficiência está demonstrado no subcritério B.1 ao 5.
- Onde a informação em relação à eficiência não é reportada ou, em caso contrário, não é considerada útil ou confiável. Em certos casos, é possível que os dados operacionais necessários ao cálculo dos indicadores de eficiência sejam inexistentes ou difíceis de obter. O tempo que o auditor deve utilizar no cálculo dos indicadores de eficiência poderá então ser excessivo. O simples fato de que o órgão auditado não apresenta informações sobre indicadores essenciais de eficiência, pode ser uma observação que mereça ser assinalada, na medida em que é economicamente justificável a apresentação destas informações sobre a eficiência em relação às vantagens obtidas. Neste caso, o trabalho não deve ser continuado.

Se o auditor pode obter facilmente os dados operacionais, ele os utilizará para calcular os indicadores da eficiência, na medida que ele tiver necessidade para formular as observações válidas que dizem respeito ao:

  - fato de que o elemento auditado não tenha produzido nenhum relatório sobre a eficiência quando ele poderia tê-lo feito e
  - grau de eficiência obtido tendo em vista as expectativas razoáveis.

### Informação Relativa à Eficiência

- A variação das razões produtos-insumos afeta a eficiência. Na ausência de variação na qualidade dos produtos ou níveis de serviço, a eficiência aumenta quando a relação entre os produtos e os insumos muda de diversas maneiras (em relação a um padrão), como mostram os elementos a seguir:
  - volume maior dos produtos sem mudança no custo dos insumos;
  - aumento do volume dos produtos a uma taxa superior a do custo dos insumos;
  - volume de produtos igual e um menor custo dos insumos e
  - diminuição do volume dos produtos, mas diminuição proporcionalmente superior do custo dos insumos.
- Quando a qualidade dos produtos ou o nível de serviço aumenta sem nenhuma mudança no volume qualitativo dos produtos ou no custo dos insumos, há crescimento da eficiência, porque uma utilização de um mesmo volume de recursos está traduzido por melhores serviços.
- Conjunto de indicadores de eficiência. É possível medir e melhor analisar a eficiência e os fatores relacionados por meio de um conjunto de indicadores. A Figura 6 oferece um exemplo de um conjunto de indicadores que afetam a eficiência. A escolha destes indicadores depende da natureza da atividade e dos fatores que concorrem para a eficiência global. A produtividade (razão produtos/insumos) é um dos indicadores que são comparados à uma norma ou a um objetivo para apreciar a eficiência.
- Os indicadores referentes à eficiência mostrados na Figura 6 são igualmente tirados de uma comparação efetuada em relação a um objetivo ou a um padrão. Eles permitem compreender melhor a incidência de fatores relacionados sobre a produtividade e, portanto, sobre a eficiência. A título de exemplo, a ausência dos empregados fará variar o número de dias-pessoas disponíveis e, por consequência, este fator pode fazer baixar o volume dos produtos. Se os empregados faltosos continuam a ser remunerados, o custo dos produtos sob forma de salários não variará apesar da baixa do volume dos produtos. Este fator pode então influenciar sobre a razão de produtividade e sobre a eficiência.
- Se uma instalação é subutilizada, é provável que o custo unitário seja mais elevado que quando a instalação funciona em regime pleno, porque os custos fixos são repartidos sobre um menor volume de produtos.
- Se os padrões de qualidade ou de serviço não são respeitados na produção de certos produtos, o volume dos produtos aceitáveis será inferior ao objetivo fixado. Sendo menor o número de produtos aceitáveis produzidos por determinado volume dado de insumos, é provável que a produtividade e a eficiência sejam alteradas.

- É importante, então, ter vários indicadores apropriados, cuja escolha é determinada pela situação particular, para compreender as razões de mudanças provocadas na produtividade e na eficiência das operações.
- A Figura 7 oferece diversos exemplos de critérios utilizados para medir a eficiência e os fatores relacionados.

### Subcritério C.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.

#### Notas Explicativas

- O subcritério C.1 não se aplica às operações cujos produtos são diferenciados ou difíceis de medir.
- Antes de poder avaliar os níveis de eficiência alcançados reportados, é indispensável examinar os componentes do sistema a fim de estabelecer a confiabilidade das informações produzidas. Isto incluirá a validação das informações sobre os produtos e os insumos e sobre os objetivos ou normas empregadas para medir os graus de eficiência obtidos.

Figura 6

### EFICIÊNCIA E FATORES RELACIONADOS

Existe um conjunto de indicadores de rendimento que se pode utilizar para medir e analisar a eficiência e outros fatores relacionados. Em cada caso, uma comparação é estabelecida com um padrão ou um objetivo.

Eficiência e Fatores Relacionados	Desempenho Comparado a Padrões e Objetivos
Produtividade	<u>Insumo Atual/Produto Real</u> Padrão
Qualidade	<u>Qualidade real</u> Qualidade Padrão
Nível de serviço	<u>Serviço Fornecido</u> Serviço Padrão
Produção	<u>Produção Obtida</u> Produção Desejada ou Capacidade
Utilização de Recursos	<u>Volume Real de Recursos Utilizados</u> Orçamento
Horas de produção	<u>Número Real de Horas de Trabalho</u> Número de Horas Fixadas ou Capacidade
Utilização das Instalações	<u>Utilização Real</u> Capacidade
Absenteísmo do Pessoal	<u>Número Real de Absenteísmo</u> Porcentagem-alvo Fixada

Figura 7

## DIVERSAS MANEIRAS DE MEDIR A EFICIÊNCIA E OUTROS FATORES RELACIONADOS

$$\text{Eficiência} = \frac{\text{Produtos comparado a um padrão ou objetivo}}{\text{Insumos}}$$

### Exemplos

#### 01. Padrão Científico

Real	Padrão	Taxa de Eficiência
a. 26 passaportes por hora	25 passaportes por hora	$26 / 25 \times 100 = 104\%$
b. \$19,20, o passaporte	\$20,00 por passaporte	$20,00 / 19,20 \times 100 = 104\%$

#### 02. Padrão Histórico

	Ano Base	2º ano	3º ano
Número real médio de passaportes por hora	20	22	25
Taxa de eficiência	100%	110%	125%

#### 03. Produção Real/Capacidade de Produção

- A capacidade prevista de produção do escritório de passaportes é de 200.000 unidades por ano. No curso do ano xxxx, a produção real foi de 180.000 passaportes. Consequentemente, a taxa de utilização da capacidade prevista é de  $180.000 / 200.000 \times 100 = 90\%$ .
- Capacidade total de utilização dos veículos: 10 veículos x 16 horas/dia = 160 horas por dia  
Total de horas de utilização dos veículos: 120 h  
Taxa de utilização:  $120 / 160 \times 100 = 75\%$

#### 04. Qualidade

A taxa de erro, isto é, a porcentagem dos trabalhos a refazer para emissão de passaportes, é de 1,5% comparada ao limite admissível fixado em 2%.

#### 05. Nível de Serviço

97% dos pedidos foram emitidos pelo menos no prazo de 10 dias, enquanto que a norma de serviço imposta pede que se emita 95% dos passaportes pedidos dentro de um prazo de 10 dias.

#### 06. Comparação com Outros Órgãos (Ponto de Referência)

Os indicadores de eficiência mencionados são estabelecidos pela utilização de padrões fixados por um órgão escolhido. Uma outra maneira de avaliar a eficiência relativa de um órgão seria comparar seu rendimento ao de outro ou compará-lo a padrões industriais ou comerciais geralmente conhecidos.

## Procedimentos Essenciais

Medir e avaliar o grau de eficiência de atividades que têm produtos mensuráveis.

1. Determinar o nível de eficiência médio do órgão auditado segundo um dos métodos seguintes:

1.1 Usar o sistema que o órgão utiliza para medir a eficiência e apresentar informação correspondente (após validar os padrões utilizados e confirmar a confiabilidade das informações apresentadas).

1.2 Utilizar os critérios elaborados por um especialista em auditoria de eficiência. É preferível utilizar padrões científicos, mas se não for adequado, padrões históricos podem ser utilizados. Não recorrer a este método quando se estabelecer que as informações sobre a eficiência produzidas pelo órgão auditado não são confiáveis ou válidas.

2. O nível de eficiência obtido pelo órgão num período representativo é aceitável em relação às previsões razoáveis do EAG? Os níveis de eficiência a seguir são os mínimos aceitáveis fixados pelo EAG:

2.1 Um mínimo de 80% dos padrões científicos válidos (este critério de 80% se aplica somente a grupos de empregados e a toda organização em um período de 12 meses)

2.2 Quando padrões históricos são utilizados, o nível de produtividade real deve ser no mínimo igual a 100% dos padrões válidos.

2.3 Na comparação do nível de produtividade normalmente alcançado por órgãos semelhantes ou dos padrões geralmente aceitos nas empresas ou indústrias conexas, o nível de eficiência do órgão auditado deve ser igual ou próximo dos níveis de eficiência obtidos como "referência".

COMENTÁRIOS	PT Ref.



**Exame da validade dos indicadores de produtos e a confiabilidade dos dados sobre os insumos.**

**3. Produtos:**

3.1 Os produtos são contáveis e mensuráveis? Podem ser expressos sob forma de volume de produção e de recursos consumidos?

3.2 Os indicadores de produtos são característicos do trabalho efetuado?

3.3 Os produtos são uniformes e distintos? (excluem-se mutuamente?)

3.4 É possível estabelecer uma relação entre os insumos e produtos? (Nota: Não é necessário estabelecer um vínculo entre os insumos e produtos específicos. É suficiente estabelecer uma ligação entre um conjunto de insumos e um conjunto de produtos)

3.5 Os produtos estão bem definidos e bem documentados?

3.6 O abastecimento de produtos é estável?

3.7 A quantidade e a qualidade dos produtos são precisas?

3.8 Existem parâmetros controlando o nível de serviço para manter em dia a produção?

**4. Insumos:**

4.1 Utiliza-se uma unidade de medida apropriada (tempo, mão-de-obra ou custo total em dólar)?

4.2 Os insumos englobam, se for o caso, todos os recursos utilizados (e.g., o custo da mão-de-obra em pessoa-tempo ou em dólar, os custos de funcionamento, incluindo material e energia, e os capitais utilizados)?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

4.3 Os fatores como o tempo parcial, as horas extras, os empréstimos e deslocamento de pessoal, o custo do serviço de terceiros e os custos indiretos são levados em consideração, quando apropriado?

4.4 Os custos são calculados em dólares constantes a fim de eliminar o efeito da inflação que prejudicará as tendências ou as comparações sobre vários anos?

**5. Validade dos objetivos e padrões:**

5.1 Quais são os tipos de objetivos e padrões? Trata-se de padrões científicos ou outros?

5.2 Tratando-se de padrões científicos, eles foram fixados por meio técnicos aceitáveis de medida do trabalho, por exemplo: Sistemas de Mudança de Horário Predeterminados, Cronometragem Analítica, Dados Padronizados, Amostragem do Trabalho, Medida de Tempo em Grupo etc.?

5.3 A técnica de medição do trabalho foi corretamente aplicada? Examinar os relatórios de estudos de medição do trabalho e as folhas de trabalho relacionadas. Os procedimentos operacionais e os métodos de trabalho para determinar se corresponde aos meios mais eficientes de executar as tarefas, antes de fixar padrões de tempo foram examinados? O tempo de trabalho dedicado ao repouso ou outros, tal como é previsto nos padrões, é válido? A medição do trabalho foi efetuada por uma pessoa qualificada?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

5.4 Os padrões são confiáveis e razoáveis em função do nível de produtividade? O auditor pode ter uma opinião sobre este assunto examinando os níveis de eficiência assinalados. Se eles estão inabitualmente elevados, pode ser que os padrões utilizados não sejam confiáveis. Se são duvidosos, reunir uma amostra de padrões e compará-la àquelas que são usadas no órgão. Em regra geral, se a diferença é de mais ou menos 10%, então os padrões fixados pelo órgão são aceitáveis.

5.5 Padrões não científicos são utilizados quando em certas operações eles são mais adequados? Esses padrões são fundamentados no rendimento anterior (histórico), nos orçamentos técnicos, nas tendências da dotação de pessoal ou nas comparações?

5.6 Os padrões não científicos são aceitáveis? Os padrões científicos são preferíveis quando os meios técnicos necessários à sua elaboração estão disponíveis e quando o custo de elaboração é razoável. Entretanto, é mais fácil e menos caro definir padrões históricos, e os gerentes e o staff os julgam, talvez, mais aceitáveis. Os padrões históricos elaborados corretamente são aceitáveis para fins de operações complexas e importantes, quando a definição de padrões científicos não é prática ou muito onerosa.

A utilização de padrões históricos repousa sobre a hipótese segundo a qual o rendimento atual pode ser comparado ao rendimento que caracterizou um período de referência passada. Esta forma de padrão, apresenta uma lacuna no sentido que ele supõe que o grau de eficiência esperado já foi atingido no decorrer do período de referência. Isto é, que ele corresponda ao que foi realizado no decorrer de períodos passados e não necessariamente aos objetivos a estabelecer para o período em curso ou períodos futuros. Todavia, vale

COMENTÁRIOS	PT Ref.

mais a pena utilizar padrões históricos corretamente definidos do que não ter padrões de eficiência. Os padrões históricos permitem conhecer as tendências da eficiência e medir suas taxas de evolução em relação ao nível atingido durante o período de referência. Esta forma de informações sobre as tendências da eficiência é útil no planejamento das operações e no orçamento dos recursos.

5.7 Os padrões não científicos foram definidos corretamente a fim de corresponder a um nível razoável de produtividade a atingir? O parágrafo 5.6 enuncia as razões pelas quais uma análise do período de referência deve ser efetuada a fim de estabelecer se ele é representativo e se testemunha um nível de eficiência aceitável, isto antes de considerar os padrões históricos como sendo válidos:

5.7.1 A representatividade do período de referência no que diz respeito às características dos produtos, o volume de trabalho, os recursos e os métodos de trabalho utilizados, os atrasos e as interrupções;

5.7.2 A confiabilidade dos métodos de coleta de dados sobre os insumos e a validade dos métodos de atribuição dos produtos aos insumos visando definir os padrões do ano em referência.

6. Responder as seguintes questões sobre as estimativas técnicas, as tendências na dotação de pessoal ou as comparações:

6.1 As estimativas e as comparações foram formuladas por pessoas que tinham um bom conhecimento das operações?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

COMENTÁRIOS	PT Ref.
6.2 Foram realizadas pesquisas adequadas para escolher os fatores pertinentes e estar seguro do caráter racional das estimativas e das comparações?	
6.3 As estimativas e as comparações são aceitáveis em comparação com aquelas utilizadas em órgãos semelhantes?	
7. Os padrões científicos e não científicos são atualizados permanentemente e de forma apropriada para refletir os métodos de trabalho e os procedimentos operacionais?	
8. Os supervisores de primeiro nível e os empregados interessados foram consultados sobre a elaboração dos objetivos e dos padrões? Os padrões são considerados realistas e aplicáveis?	

## Subcritério C.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.

### Notas Explicativas

- Entre as atividades difíceis de medir pode-se encontrar as funções de elaboração de políticas, de planejamento, de consulta, de administração auxiliar, de apoio funcional, pesquisa e projetos especiais.
- Estas funções não produzem, em regra geral, produtos uniformes. Seus produtos variam pela sua complexidade e pelo volume de trabalho. Consequentemente, é difícil quantificá-los sob a forma de unidades de trabalho iguais e calcular quantidades de recursos necessários para produzi-los.

- Pelas razões relacionadas acima, o subcritério C.1, que trata dos percentuais produtos-insumos, não se aplica às atividades cuja medida apresenta dificuldades. O auditor preferirá o subcritério C.2. Todos os outros subcritérios das categorias A, B, C e D se aplicam tanto às atividades que são difíceis de medir quanto às atividades mensuráveis.
- É particularmente importante prestar atenção aos fatores a seguir na gerência de operações que são difíceis de medir. O auditor se apoiará nestes fatores quando examinar tais operações:
  - O valor acrescido aos produtos por essas atividades. Os produtos são necessários ou discretionary? As tarefas executadas aumentam o valor dos produtos requisitados?
  - O tamanho ou o custo dessas funções em relação ao tamanho ou ao custo da atividade ou do ministério no seu conjunto. Esses dados podem servir para comparações com outros órgãos ou ministérios se for o caso.
  - A adequação dos controles gerenciais e os procedimentos operacionais visando limitar os recursos que entram na produção dos produtos necessários. Estes fatores são visados pelos critérios A, B e D.
- O subcritério C.2 se aplica tanto para as atividades geradas a título de "projeto" quanto para as funções permanentes. Cada atividade ou produto maiores que correspondem a uma série distinta de tarefas que começam e terminam em datas precisas é considerado como projeto.

## Procedimentos Essenciais

As expectativas enunciadas abaixo variam segundo o tamanho e a natureza do "projeto".

- O planejamento dos projetos é satisfatório?
  - As atividades e tarefas necessárias ao acabamento do projeto foram definidas corretamente?
  - O orçamento foi fundamentado sobre uma quantidade mínima de insumos de qualidade satisfatória pelo menor custo?
  - As expectativas e os desenvolvimentos do projeto, fixados sobre a base da experiência acumulada, transformaram-se sob o efeito de variáveis e pela necessidade de aumentar a eficiência?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- 1.4 Técnicas, tais como o gráfico de GANTT, o PERT ou o CPM, foram utilizadas, eventualmente a fim de planejar, seguir e controlar as atividades dos projetos?
2. O estado de progresso dos projetos é objeto de controle? Análises de diferenças são preparadas periodicamente para que possam ser corrigidas a tempo?
3. As expectativas do projeto são atingidas segundo as previsões (e.g., no máximo até o término previsto e nos limites do orçamento aprovado)? Em caso contrário, quais são os motivos e as consequências? Devem ser tomadas medidas corretivas a fim de evitar que os prazos e limites não sejam respeitados no futuro.

### Análise dos Custos Gerais

Um dos meios aproximados de avaliar a eficiência das funções administrativas auxiliares e das funções de apoio consiste em comparar a relação entre os custos gerais e o custo de funcionamento total, expressos sob forma de razão ou de porcentagem, aos dados correspondentes de órgãos semelhantes. Para este fim, pode-se igualmente comparar as razões ou porcentagens pessoas-anos designadas aos serviços auxiliares com o número de pessoas-anos da operação no seu conjunto.

Uma outra maneira consiste em comparar as tendências dos custos gerais como os custos pessoas-anos, empregados diretamente na realização de programas dentro do mesmo órgão durante um período dado. Um crescimento desproporcional dos custos gerais pode ser revelador de ineficiência. Assim, se o custo das funções auxiliares continua imutável ou aumentou ligeiramente, enquanto que baixaram os custos de funcionamento direto ou os custos de prestações dos programas, pode ser que as funções auxiliares tornaram-se menos eficientes que antes ou que outras operações sejam mais eficientes. No momento de interpretar as tendências, é preciso levar em consideração os motivos válidos da mudança. É preciso interpretar estas medidas aproximadas com precaução.

### Subcritério C.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, que levem em conta tanto os custos quanto a expectativa razoável do cliente.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### Notas Explicativas

- Necessidades observadas versus necessidades reais.** As leis do mercado não se aplicam sempre às operações do Estado. O custo, a quantidade e a qualidade dos produtos e serviços do Estado não são, determinados pelo jogo da oferta e procura, nem pela procura dos benefícios ou a competitividade do setor privado. Nestas condições, os produtos e serviços correm o risco de serem concebidos mais de acordo com a percepção que os gerentes têm das necessidades dos clientes, do que com as necessidades reais destes últimos.
- O auditor pode esperar que os gerentes dos ministérios recorram, periodicamente, às análises das necessidades dos clientes e aos estudos de mercado a fim de validar ou de nivelar, segundo o caso, os padrões de qualidade e de nível de serviço.** Se o contexto não se prestar a estudos, os gerentes devem pelo menos efetuar um acompanhamento que diga respeito à satisfação (ou reclamações) dos clientes, para estabelecer se o serviço oferece resposta às suas expectativas. Sem estes mecanismos, pode-se oferecer níveis de serviço excessivos, a um custo inutilmente elevado.
- Níveis de serviço versus produtividade.** Quando os orçamentos dos programas do Estado são reduzidos, os gerentes dos ministérios reagem, às vezes, diminuindo mais a qualidade ou o nível de serviço que mantendo os serviços atuais com um orçamento reduzido. Os auditores devem estar atentos a estas situações onde a qualidade dos produtos e o nível de serviço estão abaixo do nível aceitável depois de reduções orçamentárias. A redução do nível de serviço só é justificável quando o procedimento de produção não oferece uma margem de manobra suficiente para poder manter o volume dos produtos com um orçamento reduzido.
- Os critérios devem levar em conta os fatores de eficácia e segurança.** Os auditores devem estabelecer se os critérios de qualidade, de nível de serviço e de produtividade foram formulados, levando-se em conta a eficácia do programa e os riscos aceitáveis para a saúde e a segurança do staff e do público, e também da proteção dos bens. O gerentes que decidem reduzir os custos de funcionamento diminuindo a qualidade ou o nível de serviço ou aumentando a produtividade deve levar em consideração o efeito nefasto que sua decisão poderá ter sobre outros fatores. Os auditores devem formular suas observações sobre a qualidade, o nível de serviço e a produtividade levando devidamente em conta todos os fatores relacionados e os compromissos realizados sobre este assunto.

### Procedimentos Essenciais

1. Estabelecer de que maneira as finalidades, os padrões ou os objetivos que afetam a qualidade dos produtos e o nível de serviços são definidos. Estabelecer se se deve levar em consideração os seguintes fatores no momento de fixar os padrões ou os objetivos:

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- 1.1 A legislação ou as políticas do governo ou do ministério.
- 1.2 Os riscos e as consequências eventuais que apresentam diferenças de qualidade e de serviço.
- 1.3 As relações entre os níveis de qualidade e de serviço e a eficácia do programa.
- 1.4 O nível mínimo de serviço que pode ser aceito pelos clientes, segundo pesquisas sobre a clientela, análises das necessidades ou estudos de mercado.
- 1.5 O custo de produção desta qualidade e deste nível de serviço.
- 1.6 As possibilidades operacionais e as medidas de segurança.
- 1.7 Os compromissos entre, de um lado, a qualidade e os níveis de serviço e, do outro lado, o volume da produção para chegar a um equilíbrio otimizado. Com a otimização da eficiência, os volumes e a qualidade desejados são obtidos com menor custo.
2. Os padrões ou objetivos são razoáveis e justificáveis sobre o plano econômico? São razoáveis quando comparados aos padrões utilizados por órgãos semelhantes?
3. Os indicadores apropriados de qualidade e de nível de serviço (confiabilidade, precisão, segurança, oportunidade, frequência) são utilizados para comparar o rendimento obtido aos padrões fixados? As reclamações ou os sinais de satisfação dos clientes são objeto de um acompanhamento objetivando avaliar a opinião que se tem do custo, da qualidade e do nível de serviço?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

4. Os padrões ou objetivos são atingidos na maioria das vezes? Em caso contrário, são tomadas medidas corretivas apropriadas? Os procedimentos adotados visando evitar erros que ocasionam custos e um serviço de qualidade inaceitável têm mais importância que medidas a serem tomadas para remediar os problemas. Os erros exigem medidas corretivas custosas, diminuem a produtividade e provocam insatisfação do cliente.
5. Se um sistema ou um procedimento provoca erros, é tomada uma ação corretiva apropriada? O *staff* recebe uma advertência pelo trabalho de má qualidade? O *staff* recebe formação e orientação necessárias para atingir os níveis de qualidade desejados?
6. Os padrões são revisados periodicamente em colaboração com os usuários do serviço a fim de adaptá-los às necessidades reais?
7. Existem funções de segurança e de controle de qualidade objetivando garantir a qualidade dos produtos e dos níveis de serviço aceitáveis? O planejamento dos procedimentos de controle de qualidade leva em conta o risco de produzir produtos cuja qualidade seja inaceitável, assim como as consequências decorrentes disso? São utilizadas técnicas de amostragem estatística válidas para exercer um controle de qualidade para uma boa relação custo-eficácia?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério C.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.

## Notas Explicativas

- A eficiência é uma medida de utilização de recursos visando a obtenção de produtos ou de serviços requisitados. Assim, é preciso estabelecer se os recursos existentes são utilizados de maneira produtiva. O nível de utilização das fábricas, dos veículos, dos equipamentos, das instalações e das construções deve ser aceitável em relação a objetivos justificáveis ou aos padrões de referência fixados conforme os resultados obtidos em órgãos semelhantes.
- Este conceito se aplica também à utilização coletiva dos recursos humanos. Como foi explicado anteriormente, critérios científicos ou padrões de rendimento servem para medir a utilização do tempo disponível do empregado.
- A capacidade do equipamento (número de horas disponíveis) pode ser expressa sob a forma de horas cheias ou quartos de horas de trabalho, do qual se diminui o tempo de ociosidade atribuído à manutenção preventiva. A capacidade de produção pode se exprimir igualmente sob forma de volume de produtos por unidade de tempo, seguindo uma taxa dada de consumo dos recursos. A capacidade das construções pode corresponder à superfície utilizável, ao número de pessoas que pode ser abrigado ou ao volume de material que pode ser armazenado.
- Os auditores devem reconhecer a diferença entre a "capacidade máxima teórica" e a "capacidade de funcionamento planejada". Assim, mesmo se uma instalação está disponível 24 horas por dia, o plano operacional pode só prever um trabalho de oito horas por dia. A capacidade de funcionamento planejada é o número ao qual se compara a utilização real para obter a taxa de utilização.
- A construção ou a compra de uma instalação, de equipamentos significativos que as características ultrapassam as necessidades, constituem uma utilização não econômica das imobilizações. As imobilizações, sendo um insumo importante em certas operações, influem igualmente na eficiência de uma órgão. Entretanto, o auditor não deve perder de vista a capacidade excedente necessária para responder à procura em período de pico e fazer face ao crescimento futuro da demanda.

## Procedimentos Essenciais

- As necessidades operacionais foram avaliadas por meio de uma análise das prioridades? Foi efetuada uma análise de custos-benefícios visando escolher a imobilização ou o equipamento que melhor atende (pelo seu tamanho, sua qualidade e seu preço) às necessidades?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- O objetivo da capacidade é razoável?
- A capacidade real é medida de maneira válida e segura?
- A capacidade utilizada é razoável em relação ao objetivo? Compará-la às realizações "referenciais" de órgãos semelhantes. Se os recursos são subutilizados, são tomadas medidas corretivas?
- O tempo ocioso do equipamento causado pelos consertos é excessivo? Comparar os dados sobre o tempo ocioso, a manutenção preventiva e a manutenção corretiva, assim como as horas de utilização, aos dados correspondentes de órgãos similares.
- A manutenção preventiva das instalações e do equipamento é adequada e dá conta devidamente da saúde pública e segurança dos usuários e do pessoal, assim como do custo do ciclo de vida? Esta forma de manutenção é feita regularmente a fim de limitar os defeitos e suas consequências onerosas (qualidade fraca dos produtos e perda de um número excessivo de horas de produção)? A manutenção preventiva regular é ordenada de maneira a não perturbar as operações normais?
- Se há uma capacidade excedente, outros órgãos podem fazer uso dela mediante uma indenização justa?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Subcritério C.5 - Relatórios e Utilização de Dados Sobre 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.

## Notas Explicativas

- O nível gerencial no qual os relatórios de rendimento devem ser examinados para este subcritério variará conforme o escopo da auditoria. Com efeito, o nível de exame dos relatórios sobre a atuação operacional se estende da Câmara aos órgãos centrais e da alta direção dos ministérios aos quadros intermediários e aos supervisores de primeiro nível.

## Procedimentos Essenciais

- A informação fornecida é relevante do ponto de vista dos destinatários? O orçamento mostra indicadores-chaves de eficiência? A informação sumária visando a eficiência é fornecida aos gerentes superiores? A informação detalhada sobre a eficiência das informações é fornecida aos gestores do primeiro escalão? Os empregados são informados sobre o grau de realização dos objetivos? A informação fornecida é justificável levando-se em conta a utilização que é feita dela?
- É fornecida informação com frequência e em tempo útil para permitir a rápida tomada de medidas corretivas?
- A informação é obtida em fontes seguras? As variações importantes na eficiência são explicadas? Os resultados obtidos em matéria de eficiência têm credibilidade? Obter a opinião dos usuários da informação e dos auditores internos sobre a confiabilidade. Calcular um certo número de indicadores de eficiência, se possível, a fim de auditar a confiabilidade dos relatórios.
- A informação apresentada é válida e completa, de maneira a poder servir de base a uma avaliação útil dos resultados? Os subcritérios C.1 a C.4 determinam a gama de informações necessárias à análise dos diversos aspectos da eficiência (produtividade, qualidade, nível de serviço e utilização da capacidade).

COMENTÁRIOS	PT Ref.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

- Os gerentes utilizam os relatórios de rendimento, conforme o caso, para fins:

5.1 de planejamento estratégico?

5.2 de planejamento operacional?

5.3 de orçamento e alocação de recursos?

5.4 de acompanhamento e controle das operações?

- Os subcritérios B.1 a B.5 oferecem diretrizes para avaliar em que medida a informação fornecida foi utilizada com discernimento no quadro da atividade gerencial mencionada.

## Critério D. Melhoria da Eficiência

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

## Notas Explicativas

- As principais questões que o Critério D permite responder são as seguintes:
  - Existem indicadores que permitem demonstrar a existência de esforços constantes e suficientes visando perceber e aproveitar as oportunidades de melhorar a eficiência?
  - Os resultados indicam que estes esforços têm sucesso?
- Melhorias são sempre possíveis. Uma operação pode ser julgada eficiente nas condições atuais, levando em conta o método de prestação de serviço empregado, os sistemas operacionais e os métodos de trabalho em vigor, assim como os critérios de rendimento correspondentes. Isto não significa, no entanto, que a modificação das condições de funcionamento não permitiria aumentar a eficiência.

- Espera-se dos gerentes, dos supervisores e dos empregados que procurem, com afino, oportunidades para aumentar a eficiência. Pouco importa o grau de eficiência atual. Esta espera é razoável num mundo em evolução constante, onde a tecnologia e as técnicas gerenciais progredem velozmente.
- Avaliação dos meios utilizados para melhorar a eficiência. O objetivo que acompanha o auditor consiste em estabelecer se o órgão auditado usou os meios apropriados e suficientes visando reduzir os custos, melhorar a eficiência e conhecer os resultados destas condutas. A linha de conduta enunciada abaixo se aplica aos subcritérios D.1 a D.5.
- Primeiramente, o auditor deve ter uma opinião sobre as melhorias que são possíveis e razoáveis na situação em que ele trabalha. Em segundo lugar, ele se informará sobre as medidas tomadas nos últimos anos visando melhorar a eficiência. Os quadros hierárquicos, as unidades operacionais e os serviços de consulta, como os que estão encarregados da auditoria interna, da avaliação dos programas, dos serviços gerenciais e dos consultores gerenciais, podem achar ocasiões de melhorar a eficiência.
- O auditor examinará os relatórios que dizem respeito aos estudos de produtividade e de redução de custos, à análise de melhoria dos métodos, à escrituração e formas gerenciais, à análise organizacional, aos exames dos sistemas e dos procedimentos, aos estudos de viabilidade visando à informatização e automatização, aos exames de gestão, às auditorias operacionais ou às AOR, aos estudos de custos-benefícios, às análises de pesquisas operacionais, aos estudos dos órgãos mais eficazes e assim por diante. Em último lugar, o auditor avaliará em que medida os esforços empregados pelo órgão auditado são suficientes e apreciará os resultados obtidos graças à prática de idéias novas.
- O auditor indicará as práticas inefficientes e as oportunidades não exploradas onde elas são evidenciadas, comparando a situação da organização auditada à de órgãos semelhantes. Convém enumerar alguns exemplos para poder saber se isto é viável e se se deseja aumentar a eficiência adotando métodos e práticas melhores. Por outro lado, não se espera do auditor que ele execute um estudo técnico formulando um grande leque de operações. Não se trata de elaborar soluções detalhadas para problemas operacionais nem de conceber sistemas e procedimentos melhorados.
- Ao avaliar uma observação, o auditor levará em conta eventuais economias e outras vantagens as quais o órgão renuncia em face de não aproveitar as oportunidades que lhe são oferecidas. Além disso, ele levará em conta o aspecto prático e o relatório de custos-benefícios das práticas propostas, decidindo se é razoável esperar que o órgão auditado as coloque em funcionamento.
- O auditor não deverá recomendar métodos ou soluções específicas para serem postas em funcionamento. É suficiente divulgar ao órgão auditado, o tipo de esforço a ser despendido para melhorar a eficiência e designar os setores onde acontecerá a intervenção. Isto posto, o auditor deve, portanto, estar pronto para explicar à direção que é tecnicamente possível e válido sobre o plano econômico adotar novos métodos.

## Subcritério D.1 - Opções para 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.

### Notas Explicativas

- O presente subcritério não trata das atividades gerenciais visando preencher lacunas e corrigir defeitos nos sistemas e práticas atuais. Trata sobretudo dos esforços empregados por um órgão visando encontrar novos meios, inovadores e melhores, de realizar os objetivos do programa.
- A título de exemplo, a preparação dos cheques de pagamento dos empregados do governo do Canadá era centralizada pelo Ministério de Provisões e Serviços, depois entregues em mãos aos funcionários a cada duas semanas pelo intermediário dos Ministérios. Em seguida, adotou-se o depósito eletrônico direto dos salários nas contas bancárias dos empregados, o que constitui uma maneira de agir mais eficiente e mais segura. Eis aí um exemplo de solução de mudança que diz respeito à remuneração de pessoal.

### Procedimento Essenciais

1. Informar-se sobre eventuais pesquisas e estudos de viabilidade efetuados pelo órgão auditado visando achar meios essencialmente diferentes e mais vantajosos de fornecer um serviço. Se o órgão não fez pesquisas ou estudos aceitáveis, o auditor deve se utilizar de pesquisas independentes a fim de conhecer os conceitos e os métodos, os sistemas e os procedimentos de trabalho utilizados por outras operações semelhantes no Canadá e em outros países desenvolvidos.
2. Se os métodos mais vantajosos estão em uso em outros lugares e se o órgão auditado ainda não os empregou, o auditor avalia a possibilidade de adotar os novos métodos, assim como seus custos e benefícios, antes de formular uma observação.
3. Se o órgão é dotado de uma nova abordagem, deve-se procurar evidenciar os índices de melhoria de eficiência. Os indicadores de eficiência utilizados antes e depois da adoção da nova abordagem podem oferecer um meio de avaliar seu sucesso.

COMENTÁRIOS	PT Ref.



4. Se foram confiados trabalhos a terceiros, verificar se o órgão respondeu às questões 4.1 e 4.2 antes de decidir contratá-lo, a fim de estabelecer se recorrer a este serviço oferece uma relação custo-eficácia mais elevada que a execução interna dos trabalhos:

4.1 A contratação é justificável tendo em vista o conjunto de custos, incluindo o de administração de contratos, do acompanhamento e seu rendimento, assim como outros custos indirectos relacionados?

4.2 O contratado atende às exigências estipuladas em matéria de qualidade de produtos, de nível de serviço, prazo e outros?

4.3 Os resultados da execução do contrato e os custos totais reais são objeto de um acompanhamento periódico visando determinar se é mais rentável mandar fazer trabalhos por terceiros que internamente?

Objetivando uma auditoria de profunda imparcialidade, consultar a metodologia de auditoria do EAG que trata sobre a "Auditoria de Contratações Externas Realizadas pelo Governo".

## Subcritério D.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.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

## Procedimentos Essenciais

1. Existe um mecanismo permanente permitindo aos empregados que estão familiarizados com o funcionamento, justificarem o atropelo das tarefas e o desperdício, assim como os problemas e as fraquezas constatadas? Existem "círculos de qualidade" ou mecanismos semelhantes para que os empregados possam falar sobre suas idéias e sugestões quanto às melhorias de funcionamento?

2. Especialistas funcionais, tais como: especialistas em PED, consultores gerenciais internos, auditores internos e avaliadores de programa fazem, habitualmente, uma avaliação dos sistemas, dos procedimentos e das práticas operacionais no próprio local?

3. Fazer uma lista das medidas tomadas e dos projetos encaminhados pelo órgão nos últimos cinco anos visando melhorar a eficiência. Selecionar as operações sobre as quais foram colocadas estas medidas e projetos, sua importância ou sua incidência, e avaliar em que grau elas permitiram realizar as economias esperadas e obter outras vantagens.

4. Revisar os documentos que estabelecem a competência, os planos de trabalho e os relatórios referentes à eficiência, redigidos pelos serviços de auditoria interna, avaliação de programa em consulta gerencial, não se esquecendo que:

4.1 Sua competência lhes dá o direito de examinar as questões de eficiência?

4.2 Efetuaram um número suficiente de auditorias ou estudos de questões importantes sobre eficiência nas principais áreas nos últimos cinco anos? Seus trabalhos estão bem fundamentados sobre o plano técnico? Suas conclusões são confiáveis?

4.3 A alta direção aplicou as recomendações? As economias e outras vantagens esperadas apareceram?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

5. A organização empreende periodicamente (de 5 em 5 anos, aproximadamente) um exame sistemático das operações se questionando sobre as questões fundamentais das atividades e tarefas necessárias para obter os produtos autorizados e sobre os recursos que são indispensáveis no decorrer das atividades? Estes exames fundamentais se aproximam de uma revisão dos serviços ou do orçamento base zero. Se exames semelhantes foram efetuados recentemente, examinar os relatórios e verificar se algumas recomendações foram obedecidas.
6. A organização se esforça para impedir o desperdício do material e de energia? O órgão é dotado de métodos que visam reduzir, reutilizar e reciclar o material utilizado nos procedimentos operacionais? A concepção dos procedimentos operacionais levam devidamente em conta sua incidência sobre o meio ambiente?
7. Estabelecer se as melhorias ou as economias realizadas num setor específico da entidade provocaram problemas ou aumentaram os custos num outro setor, e, com isso, ocasionando uma perda líquida para a organização como um todo. Antes de tomar uma decisão, procura-se saber quais seriam as conseqüências eventuais da supressão de operações, transferência de atividades a um outro órgão ou a eliminação de produtos e serviços? Outros órgãos governamentais ou mesmo o setor privado ou o cliente pagam os custos das melhorias da eficiência?

### Subcritério D.3 - Utilização da Tecnologia e de Automação

As oportunidades de utilização da tecnologia de informação e automaização 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.

Recomenda-se consultar o LRF do EAG para Tecnologia da Informação (PED), antes de utilizar o presente subcritério.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### Procedimentos Essenciais

1. Examinar o plano elaborado pela organização para adoção das tecnologias de informação e sistemas relevantes, relatórios de estudo de viabilidade pertinentes e os resultados de análises custos-benefícios. Elaborar a lista dos projetos executados há alguns anos passados.
2. A organização emprega esforços suficientes para aproveitar as tecnologias apropriadas? Verificar se algumas operações manuais foram automatizadas em outros setores do auditado ou em outros órgãos.
3. São efetuados estudos válidos de viabilidade antes de escolher projetos a executar? As características escolhidas dos sistemas, o material e os "softwares" são convenientes aos objetivos do sistema? São escolhidos visando a economia e a eficiência?
4. Nos lugares onde as novas tecnologias foram executadas e onde as atividades foram automatizadas, os custos são justificáveis em relação às vantagens esperadas? Os custos reais são sensivelmente superiores aos custos previstos? As vantagens e as economias esperadas se concretizam?

COMENTÁRIOS	PT Ref.

### Subcritério D.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.

## Notas Explicativas

- Há aumento de eficiência quando a quantidade e a qualidade dos produtos e os níveis de serviço não mudam enquanto que o custo diminui. O auditor pode esperar do gerente que ele se concentre na parte "insumos" da equação da eficiência quando é impossível ou inútil melhorar a produção dos produtos. Os gerentes podem trabalhar para a diminuição dos insumos com o objetivo de aumentar a eficiência em certas condições, como as seguintes:
  - quando o orçamento foi bloqueado ou diminuído, enquanto que a procura de serviços (quantidade, nível de serviço) aumenta ou está estabilizada;
  - a capacidade de produção disponível já foi utilizada e não pode ser aumentada;
  - os métodos de produção não podem ser melhorados para aumentar a produtividade;
  - os produtos são diferentes e dificilmente podem ser medidos quanto aos custos por unidade padronizada.

## Procedimentos Essenciais

1. Evidências levam a crer que o auditado considerou as opções de fabricação, compra, leasing ou contratação? Se custo e as condições de funcionamento mudaram sensivelmente desde a decisão inicial, a entidade auditada reexaminou as soluções de mudança em matéria de produção a fim de se assegurar de que a prática em vigor continua a ser a mais rentável?
2. Examinar os documentos que tratam da análise das opções visando confirmar se as hipóteses, a exatidão dos cálculos e a validade das conclusões são plausíveis. O uso de métodos aceitáveis serviram para a análise das opções?
3. Se houve terciarização verificar se esta maneira é mais rentável que a execução de trabalhos internos, como está enunciado no subcritério D-1.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

4. Análises dos sistemas e métodos ou estudos de redução dos custos são efectuados periodicamente a fim de buscar oportunidades para diminuir os custos e melhorar a eficiência dos procedimentos operacionais? Os procedimentos estão reestruturados ou remanejados afim de tirar vantagem das situações levantadas?
5. A estrutura do órgão é examinada periodicamente a fim de confirmar que ela favorece a eficiência? Examinar os organogramas e os relatórios de estudos relacionados não esquecendo que :
  - 5.1 Há acúmulo injustificado dos serviços auxiliares do programa e do apoio administrativo?
  - 5.2 Os indicadores levam a crer que os serviços de apoio (e.g., pessoal, finanças, elaboração de textos, gestão de documentos) são subutilizados pelo fato da sua divisão em um número excessivo de unidades distintas ao serviço ou de direcções particulares? É possível eliminar unidades reagrupando certas funções de apoio em um só setor encarregado de servir várias divisões e direcções?
  - 5.3 O princípio do serviço "no guichê único" é utilizado numa situação conveniente, a fim de diminuir o custo da prestação do serviço pelo recurso de um ponto de serviço comum?
  - 5.4 O órgão é levado a unir vantajosamente, de um lado, os poderes e as responsabilidades delegadas e, de outro lado, a manutenção de um controle e de uma obrigação suficientes na administração nacional, nos escritórios regionais e nos escritórios de serviço locais?
  - 5.5 Examinar alguns dossiês pertinentes de projetos ou casos, a fim de estabelecer se as escalas de gerências múltiplas ou uma delegação de poderes com lacunas ou inexistente atrasam demasiadamente as tomadas de decisão ou as aprovações.

COMENTÁRIOS	PT Ref.

Cópias da versão em português podem ser adquiridas sem custo,  
no Tribunal de Contas do Estado da Bahia,  
Centro Administrativo da Bahia, Plataforma 5, Salvador-Bahia-Brasil.

---

A presente tradução foi impressa pela  
LUFAN - Produção Gráfica, Tel.: 231-8036,  
em dezembro de 1995, em Salvador, Bahia, Brasil

---