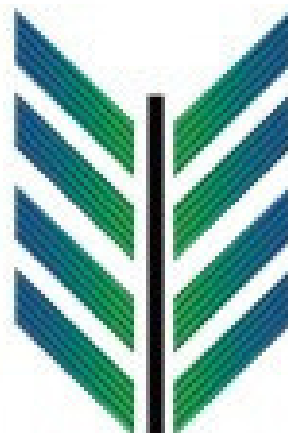


**INDICADORES-CHAVE DE
DESEMPENHO (KPIs)
PARA A FUNÇÃO DE
AUDITORIA INTERNA**



julho de 2020

Copyright © 2020 PEMPAL IACOP

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação pode ser reproduzida, transmitida ou distribuída de qualquer forma sem autorização prévia por escrito da PEMPAL IACOP, exceto para usos não comerciais permitidos pela lei de direitos autorais. Qualquer modificação nas orientações fornecidas sobre acordos de cooperação nesta publicação requer uma citação no sentido de que esta publicação foi utilizada e que foi modificada.

Entre em contato com iacop@pempal.org.



Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IACOP)

T: +7 495 745 70 00 Ramal 2002

E: IACOP@pempal.org

Site: www.pempal.org



Índice

AGRADECIMENTOS	2
PEMPAL e IACOP	3
PREFÁCIO	4
GLOSSÁRIO	4
PARTE 1. CONTEXTO	5
PARTE 2. O QUE SÃO OS INDICADORES-CHAVE DE DESEMPENHO (KPI)?	6
Normas de auditoria interna	6
KPIs para auditoria interna	6
Criando KPIs fortes e eficazes	7
PARTE 3. UM BALANCED SCORECARD PARA AUDITORIA INTERNA	10
PARTE 4. EXEMPLOS DE USO DE KPIs PELA AUDITORIA INTERNA	16
Reino Unido	16
Áustria	20
Comissão Europeia	24
PARTE 5. QUATRO ÁREAS CHAVE PARA CONSIDERAÇÃO NO USO DOS KPIs	27
1. Como a administração deve estar envolvida no desenvolvimento de KPIs?	27
2. As recompensas de desempenho pessoal devem ser diretamente vinculadas aos KPIs?	28
3. Qual é a duração do processo de transição para desenvolver bons KPIs?	28
4. Como a pandemia de COVID-19 afetará o uso de KPIs?	28
PARTE 6. O COMPONENTE DE HARMONIZAÇÃO CENTRAL DA FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA	29
Ajudar as unidades de auditoria interna a estabelecer KPIs	29
Os CHUs devem liderar pelo exemplo e estabelecer KPIs para sua função de suporte	30



Agradecimentos

A Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IACOP) gostaria de agradecer aos membros e especialistas globais por suas contribuições para o Smart Interactive Talk e para a preparação deste documento, especialmente aos seguintes: Arman Vatyan, Líder do Programa PEMPAL, Banco Mundial; Hannes Schuh, Diretor Executivo de Auditoria, Ministério Federal das Finanças da Áustria; Jean-Pierre Garitte, consultor do Banco Mundial; Jessica Kestermont, Líder da Equipe de Garantia de Qualidade,

Serviço de Auditoria Interna da Comissão Europeia; Nathan Paget, Auditor Interno Chefe, Agência de Auditoria Interna do Governo do Reino Unido; Ljerka Crnković (Croácia), Presidente do Comitê Executivo da IACOP; Mioara Diaconescu (Romênia), Líder do Grupo de Trabalho Auditoria na Prática da IACOP e membro do Comitê Executivo; Richard Maggs, consultor do Banco Mundial.



PEMPAL e IACOP

A Aprendizagem Assistida por Pares de Gestão de Despesas Públicas (PEMPAL) é uma rede para facilitar a troca de experiência profissional e a transferência de conhecimento entre profissionais de gestão financeira pública em países da Europa e região da Ásia Central. A rede, lançada em 2006, visa contribuir para o fortalecimento das práticas de gestão das finanças públicas nos países membros, por meio do desenvolvimento e divulgação de boas práticas e sua aplicação.

A rede está organizada em torno de três comunidades temáticas de prática:

- Comunidade de Prática Orçamentária,
- Comunidade de Prática do Tesouro, e
- Comunidade de Prática de Auditoria Interna.

O principal objetivo geral da IACOP é apoiar seus países membros no estabelecimento de sistemas de auditoria interna modernos e eficazes que atendam aos padrões e boas práticas internacionais; chave para a boa governança e prestação de contas no setor público.

Os principais doadores e parceiros de desenvolvimento do programa são a Secretaria de Estado para Assuntos Econômicos da Suíça, o Ministério das Finanças da Federação Russa e o Banco Mundial. A Academia Nacional Holandesa de Finanças e Economia fornece apoio não financeiro.

Os produtos de conhecimento desenvolvidos pela IACOP incluem “Modelo de Manual de Auditoria Interna de Boas Práticas”; “Modelo de Manual de Boas Práticas de Desenvolvimento Profissional Contínuo”; “Conjunto de Conhecimento de Auditoria Interna”; “Avaliação de Risco no Planejamento de Auditoria”; “Cooperação entre Entidades de Auditoria do Sector Público e de Fiscalização Financeira”; “Guia de Avaliação e Melhoria da Qualidade”; “Orientação PEMPAL sobre Auditoria Interna: Demonstrar e Medir o Valor Acrescentado”; e “Impacto da COVID-19 no Papel e nas Atividades da Auditoria Interna”. Todos estão disponíveis em www.pempal.org.



Prefácio

Este documento é baseado em materiais e discussões em uma palestra interativa inteligente entre membros do IACOP e especialistas globais relevantes em 2 de junho de 2020. O objetivo era identificar boas práticas para chefes de unidades de auditoria interna sobre os indicadores-chave de desempenho para medir o desempenho de a função de auditoria interna e como eles podem ser melhor usados.

Representantes da Áustria, do Reino Unido, e da Comissão Europeia apresentaram e participaram de sessões de perguntas e respostas com os membros do IACOP. Mais informações, incluindo a agenda e materiais de apresentação, estão disponíveis no site da PEMPAL.¹



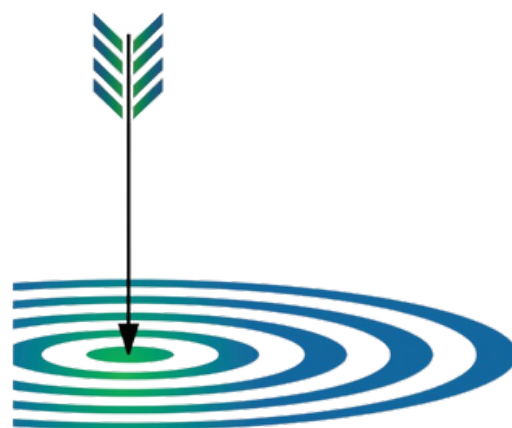
Glossário

COVID-19	Doença do Vírus Corona 2019
CHU	Unidade Central de Harmonização
GIAA	Agência de Auditoria Interna do Governo do Reino Unido
KPI	Indicador-Chave de Desempenho
IAD	Departamento de Auditoria Interna do Ministério das Finanças da Áustria
IIA	O Instituto de Auditores Internos
IAS	Serviço de Auditoria Interna da Comissão Europeia
IACOP	Comunidade de Prática de Auditoria Interna PEMPAL
IPPF	Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna sobre Garantia e Melhoria da Qualidade
MOU	Memorando de Entendimento
PEMPAL	Rede de Aprendizagem Assistida por Pares de Gestão de Despesas Públicas

¹ <https://www.pempal.org/events/smart-interactive-talk-key-performance-indicators-internal-audit-activity>

Parte 1.

Contexto



"O que se quantifica é feito!" é um ditado favorito em muitos livros de administração. Há muitas evidências para apoiar esse ditado e boas razões para supor que ele pode ser aplicado ao trabalho dos auditores internos. Demonstrar e medir o valor da auditoria interna do setor público foi uma área prioritária no Plano de Ação IACOP 2018 – 2019. As boas práticas foram identificadas através de um extenso processo colaborativo, envolvendo profissionais e decisores políticos dos países membros da PEMPAL e outros parceiros.

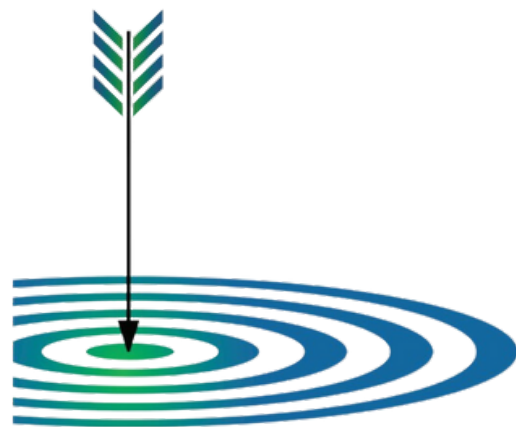
Em outubro de 2019, a PEMPAL emitiu orientações para a auditoria interna sobre a demonstração e medição do valor acrescentado no setor público.² O seu foco está na forma como a auditoria interna pode demonstrar que acrescenta valor nas diferentes circunstâncias existentes nos países membros da PEMPAL; e como medir isso em termos de custo-benefício (economia, eficiência e eficácia).

Este documento se baseia nessa orientação, fornecendo mais detalhes sobre os indicadores-chave de desempenho (KPIs) que podem apoiar a auditoria interna na medição de seu desempenho. As seções a seguir abordam:

- O que são KPIs? O que as normas exigem da auditoria interna e quais são os principais elementos a serem considerados no desenvolvimento de indicadores fortes. **(Parte 2)**
- Quais KPIs devem ser incluídos em um Balanced Scorecard para auditoria interna que se concentre nos stakeholders internos e externas. **(Parte 3)**
- Três exemplos práticos: como o Reino Unido, a Áustria e a Comissão Europeia desenvolveram KPIs para auditoria interna. **(Parte 4)**
- Quatro áreas principais a serem consideradas no uso de KPIs. **(Parte 5)**
- O componente da unidade central de harmonização (CHU) da função de auditoria interna. **(Parte 6)**

² Disponível em <https://www.pempal.org/knowledge-product/pempal-guidance-internal-audit-demonstrating-and-measuring-added-value>. Consulte também "Indicadores-chave de Desempenho da Auditoria Interna" do Centro do Banco Mundial para Reforma de Relatórios Financeiros <https://cfr.worldbank.org/publications/internal-audit-key-performance-indicators>

Parte 2. O que são indicadores-chave de desempenho (KPI)?



"Um indicador de desempenho é um meio de medir até que ponto um indivíduo, grupo ou entidade está atingindo seus objetivos. Inicialmente, um indicador-chave de desempenho era uma forma de denotar os indicadores de desempenho mais relevantes para uma determinada organização. No entanto, os termos indicadores de desempenho e KPIs agora são frequentemente usados de forma intercambiável.

Normas de auditoria interna

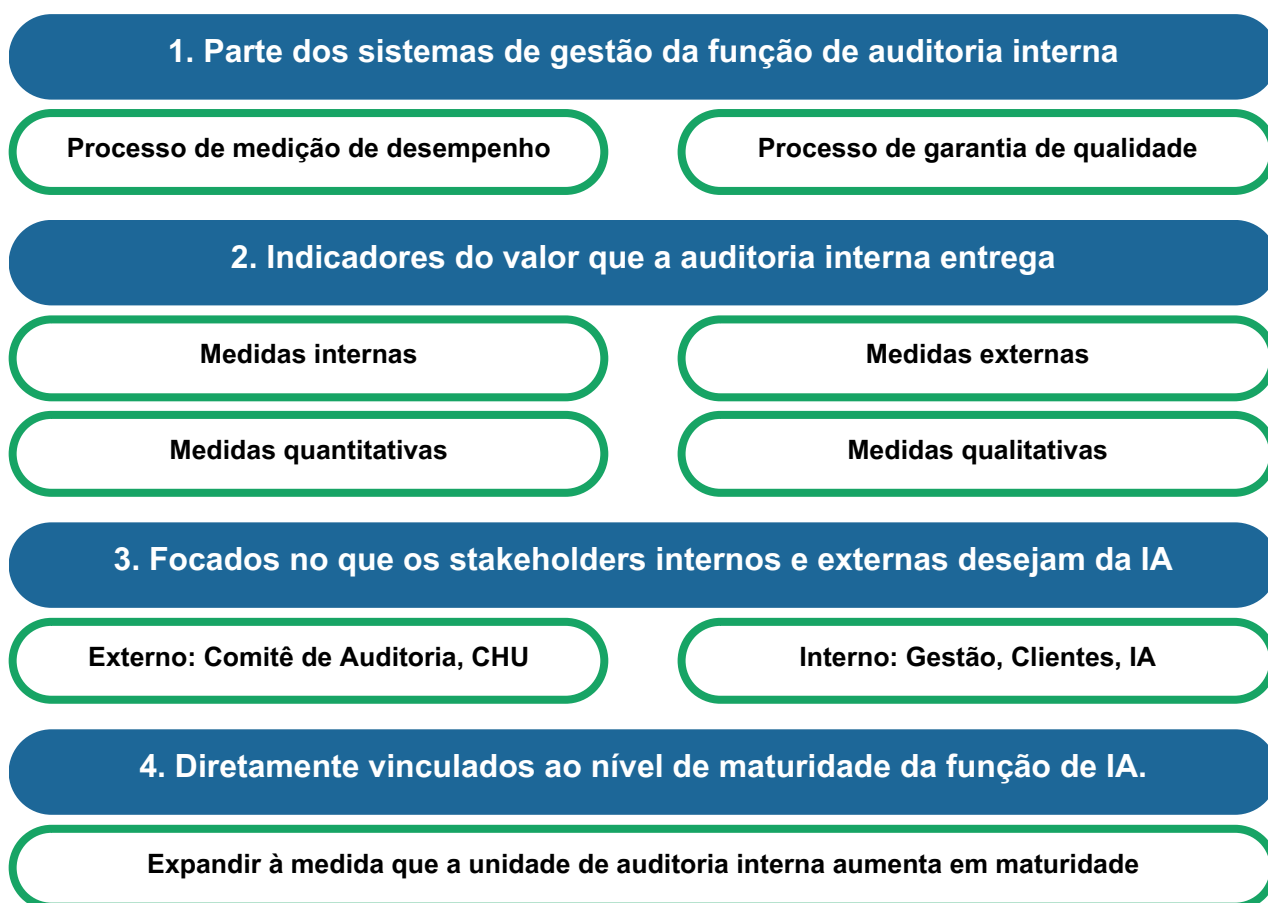
As Normas Internacionais do Instituto de Auditores Internos (IIA) para a Prática Profissional de Auditoria Interna sobre Garantia e Melhoria da Qualidade (IPPF 1300) exigem que as unidades de auditoria interna realizem avaliações internas, incluindo "monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna". Em 2010, o IIA publicou um Guia Prático sobre Medição da Eficácia e Eficiência da Auditoria Interna. Isso explica que um elemento crítico desse monitoramento é que as unidades de auditoria interna estabeleçam, meçam e relatem uma variedade de KPIs. O IIA considera que o primeiro passo essencial é identificar KPIs para atividades que os stakeholders acreditam agregar valor e melhorar as operações da organização.

KPIs para auditoria interna

Os KPIs devem fornecer à administração uma indicação clara do desempenho e da qualidade da função de auditoria interna e devem ser parte integrante do sistema de auditoria interna. Eles devem se concentrar no valor agregado gerado pela atividade de auditoria interna para os stakeholders internos e externos. As medidas de desempenho capturadas nos KPIs podem ser quantitativas e qualitativas.

- As **medidas quantitativas de desempenho** geralmente são baseadas em dados existentes ou facilmente obtidos e são facilmente compreendidas (por exemplo, porcentagem de auditorias concluídas versus planejadas). Eles geralmente exigem menos esforço para coletar e são facilmente comparáveis com as mesmas métricas em outras organizações.

Figura 1. KPIs para auditoria interna devem ser



- As **medidas de desempenho qualitativas** geralmente se baseiam em dados que precisam ser coletados ou derivados, por exemplo, por meio de pesquisas ou entrevistas. Eles oferecem uma visão mais ampla do desempenho em uma variedade de tópicos que podem fornecer profundidade às métricas quantitativas.³

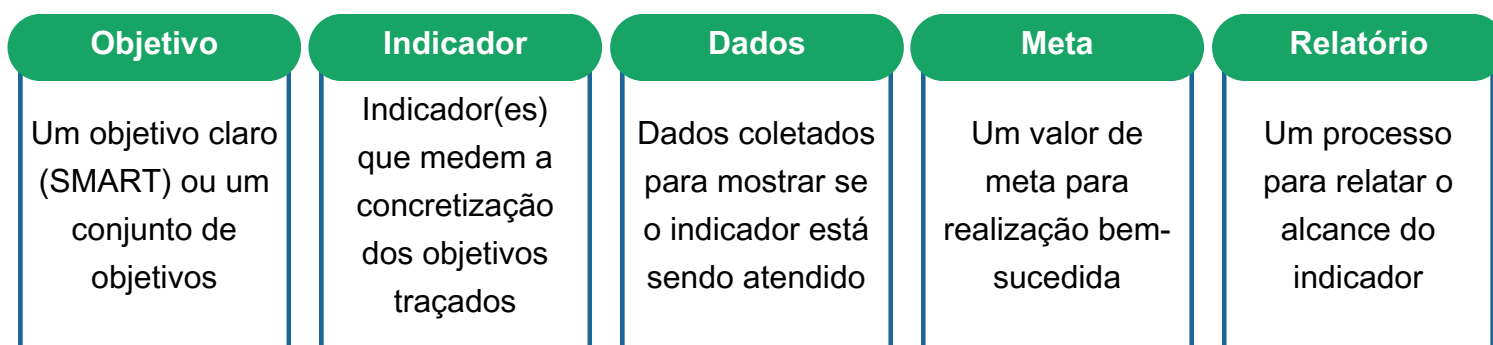
Há muitas evidências que sugerem que os KPIs devem expandir em conteúdo e profundidade à medida que a função de auditoria interna amadurece (consulte a Figura 1).

Criação de KPIs fortes e eficazes

A IACOP considera que existem cinco etapas ou elementos distintos envolvidos na criação de um KPI forte e eficaz. Esses elementos são descritos na Figura 2.

³ Guia prático do IIA sobre Medição da Eficácia e Eficiência da Auditoria Interna, 2010

Figura 2. Cinco elementos de um KPI forte



O primeiro elemento/etapa para todos os sistemas de medição de desempenho é estabelecer objetivos que especifiquem o que a entidade organizacional – neste caso, a auditoria interna – está tentando alcançar. Esses **objetivos** devem ser SMART (Específicos, mensuráveis, alcançáveis, relevantes e com prazo).

O segundo elemento/etapa é identificar **indicadores** que meçam se esses objetivos estão de fato sendo alcançados. O Serviço de Auditoria Interna da Comissão Europeia (IAS) usa o mnemônico RACER para medir a eficácia de um indicador:

- **Relevante** (capaz de medir o objetivo),
- **Aceito** (por quem está sendo medido e por quem recebe relatórios da medida),
- **Credível** (inequívoco e não excessivamente técnico),
- **Fácil** (para monitorar), e
- **Robusto** (deve monitorar a mudança real).

O terceiro elemento/etapa é coletar dados para mostrar até que ponto o indicador está sendo alcançado. Idealmente, os dados para indicadores quantitativos serão gerados como um subproduto dos sistemas de planejamento, operacionais e financeiros relativos ao processo de auditoria. No entanto, para indicadores qualitativos, pode ser necessário um processo adicional para gerar esses dados - por exemplo, o desenvolvimento, emissão e revisão de questionários de pesquisa.

Em todos os casos, é importante se proteger contra a manipulação dos dados coletados – por exemplo, dividir uma recomendação em suas partes constituintes para atender melhor a um KPI sobre a proporção de recomendações aceitas.

O quarto elemento é definir linhas de base e níveis de meta realização. Uma linha de base é um ponto de referência em relação ao qual medir a realização ou o progresso em relação aos objetivos e avaliar se o desempenho melhorou. Um KPI sem uma meta, a situação desejada final que é quantificada e cronometrada, fará pouco para influenciar o desempenho futuro.

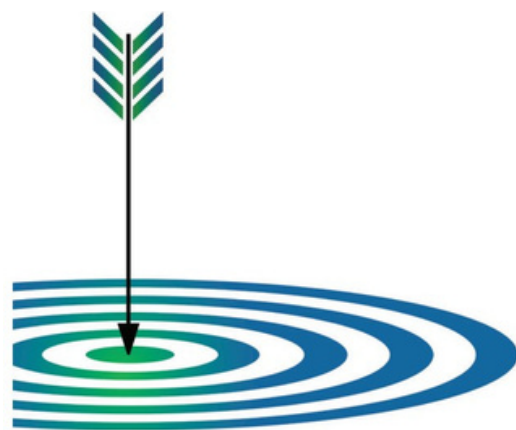
Marcos devem ser definidos para metas de longo prazo. A auditoria interna deve evitar a armadilha de estabelecer metas muito fáceis de atingir. As metas devem ser atualizadas de acordo com a maturidade da função de auditoria interna.

O elemento final é garantir que haja um processo para coletar e **relatar** dados que mostrem se o indicador foi alcançado ou não:

- O **tipo de relatório** deve variar para atender às necessidades de diferentes stakeholders – o que um gerente sênior precisa saber será diferente de um comitê de auditoria.

- A **frequência dos relatórios** também deve refletir as necessidades dos stakeholders. Por exemplo: os gerentes seniores podem precisar de um relatório uma vez por ano, os comitês de auditoria podem querer um relatório para cada reunião, o CHU pode esperar um relatório de acordo com a frequência dos requisitos de relatórios pela função de auditoria interna (mas pelo menos uma vez por ano) e os gerentes de auditoria interna podem monitorar os KPIs todos os meses.
- O **formato do relatório** deve atender às expectativas dos leitores. Os painéis podem ser usados para resumir os dados em vários indicadores. Uma codificação de semáforo para identificar as informações mais críticas também deve ser considerada.

Parte 3. Um Balanced Scorecard para Auditoria Interna



Definir e medir KPIs tem como objetivo influenciar o desempenho dos auditores internos. No entanto, se forem usados poucos indicadores, eles podem ter consequências não intencionais. A boa prática é, portanto, desenvolver uma série ou “cesta” de indicadores que meçam diferentes aspectos do desempenho da auditoria interna e também reflitam as necessidades de diferentes stakeholders. Isso geralmente é chamado de “balanced scorecard”.

Um Balanced Scorecard para auditoria interna pode incluir as quatro dimensões mostradas na Figura 3.

As quatro dimensões representadas no modelo acima são:

- **Stakeholders internos.** Estes são os gerentes seniores e/ou supervisores da entidade onde a auditoria interna opera – normalmente o chefe da instituição na qual a auditoria interna opera.

Figura 3. Balanced Scorecard para Auditoria Interna



- **Stakeholders externos.** Isso incluiria um comitê de auditoria (se houver) e um órgão como um CHU que tem o papel de apoiar/supervisionar as funções de auditoria interna. A instituição suprema de auditoria é também uma parte interessada externa na maioria dos países PEMPAL.
- **Auditores internos.** Os auditores e gerentes que trabalham dentro da função de auditoria interna. Este é outro subconjunto de stakeholders internos que têm necessidades específicas em termos de KPIs mais detalhados relacionados à produtividade interna (que podem parecer menos relevantes aos olhos de outros stakeholders).

- Os **clientes de auditoria** são um subconjunto de stakeholders internos que têm interações específicas com a auditoria interna em relação aos trabalhos de auditoria.

Cada um desses grupos de stakeholders tem requisitos e/ou interesses diferentes em termos de desempenho e valor percebido da auditoria interna e, portanto, pode exigir KPIs diferentes. Alguns indicadores também podem ser relevantes para mais de uma parte interessada.

Os possíveis indicadores de desempenho de interesse de cada grupo de stakeholders no Balanced Scorecard são apresentados nas tabelas 1 a 4 abaixo.

1

Tabela 1. Stakeholders Internos

Possíveis Indicadores de Desempenho	Comentário
Materialidade das constatações da auditoria.	Ajuda os gerentes a entender se a auditoria interna identificou problemas sérios.
Porcentagem de classificações insatisfatórias.	Mede quantas auditorias resultam em classificações ruins ou insatisfatórias. Isso pode ser um indicador da maturidade de controle da organização.
Porcentagem do plano de auditoria entregue durante o ano.	Uma porcentagem baixa pode indicar que a auditoria interna está assumindo muitas atribuições não planejadas. Mas também pode indicar que a auditoria interna está sendo ágil em responder às solicitações de assistência.

Possíveis Indicadores de Desempenho	Comentário
Porcentagem de recomendações implementadas com ação corretiva.	Um indicador da relevância, credibilidade e qualidade do trabalho de auditoria interna.
Número de reclamações de órgãos reguladores.	Fornece uma indicação de áreas que podem ter sido negligenciadas pela auditoria interna. Mais a maturidade/cultura de controle da organização.
Número de fraudes por ano e o valor das fraudes.	A quantidade de fraudes e o valor total da fraude medem diferentes aspectos dos riscos de fraude dentro da organização.
Porcentagem do universo de auditoria de alto risco coberto a cada ano.	Até que ponto a auditoria interna cobre as principais áreas de risco dentro da organização.
Porcentagem de auditores internos sendo promovidos em outra parte da organização.	Pode indicar que a auditoria interna está desenvolvendo pessoal de alta qualidade que é valorizado em outras partes da organização.
Resultados do questionário de pesquisa de satisfação do cliente no final dos trabalhos de auditoria.	Fornece aos gerentes seniores um indicador de quão bem a auditoria interna está realizando suas atribuições de auditoria individuais.
Redução de custos gerada pela implementação de recomendações de auditoria interna.	Os gerentes seniores estão interessados em saber até que ponto as recomendações de auditoria interna resultam em economia de custos em toda a organização.
Mudanças nos processos resultantes da implementação das recomendações da auditoria interna.	Mede o nível de melhoria dos processos gerados pela auditoria interna.

Tabela 2. Stakeholders externos

Possíveis Indicadores de Desempenho	Comentário
Avaliação do comitê de auditoria.	Uma classificação geral da função de auditoria interna fornecida pelo comitê de auditoria – isso pode ser descritivo em vez de uma classificação dentro de uma escala.
Porcentagem de recomendações aceitas ou não.	A proporção de recomendações aceitas é uma medida do sucesso do trabalho de auditoria interna.
Número de fraudes por ano e valor das fraudes.	A quantidade de fraudes e o valor total da fraude medem diferentes aspectos dos riscos de fraude dentro da organização.
Indicadores da independência da auditoria interna.	Estes podem ser qualitativos em vez de quantitativos, por exemplo, os resultados de avaliações externas de qualidade ou revisões de CHU, além da declaração anual da auditoria interna.
Porcentagem do universo de auditoria de alto risco coberto a cada ano.	Até que ponto a auditoria interna cobre as principais áreas de risco dentro da organização.
Porcentagem de trabalhos de auditoria que respondem diretamente às preocupações levantadas pelo comitê de auditoria.	Mede se a auditoria interna está respondendo às necessidades do comitê de auditoria.
Resultados do questionário de pesquisa de satisfação do cliente no final dos trabalhos de auditoria.	Auxilia o comitê de auditoria a avaliar o nível de satisfação da alta administração.
Resultados da pesquisa anual de satisfação do cliente dos gerentes seniores.	
Resultados das avaliações internas de qualidade.	Um indicador crítico da qualidade do trabalho de auditoria realizado pela função de auditoria interna.
Resultados das avaliações externas periódicas da qualidade.	O indicador de valor mais alto da qualidade do trabalho de auditoria interna.

Tabela 3. Função de Auditoria Interna

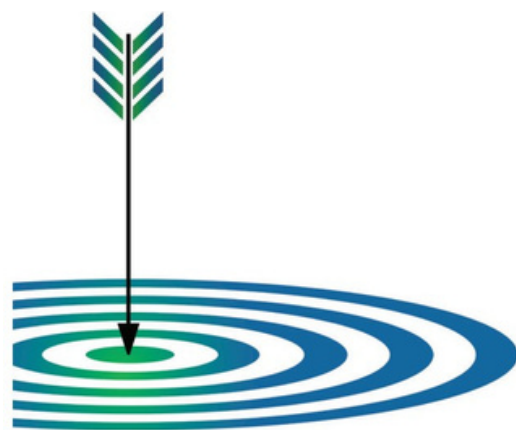
Possíveis Indicadores de Desempenho	Comentário
Porcentagem de auditorias concluídas em relação às planejadas.	Pode indicar que há muito trabalho não planejado.
O tempo decorrido para concluir uma auditoria do início ao fim.	Um indicador geral da eficiência geral da auditoria.
O tempo médio desde uma reunião de encerramento até a emissão do relatório de auditoria.	Uma boa medida de eficiência no processo de redação do relatório que, por sua vez, indica que a auditoria foi bem planejada para gerar as evidências necessárias.
Porcentagem dos custos anuais de auditoria em relação ao orçamento anual.	Analisa a qualidade de uma unidade de auditoria no gerenciamento de custos.
Número de anos de experiência comercial relevante em todos os funcionários.	Um indicador útil do nível de conhecimento de negócios necessário.
Número de anos de experiência em auditoria de todos os funcionários.	Um indicador útil do nível de experiência de auditoria direta.
A porcentagem de auditores certificados.	Um bom indicador do nível de auditores treinados
Porcentagem de rotatividade de pessoal planejada e não planejada durante o ano.	Altos níveis de rotatividade podem ser uma indicação de problemas de pessoal na unidade.
Número de horas de treinamento por auditor por ano.	Mede até que ponto os auditores estão atendendo às expectativas de desenvolvimento profissional contínuo. Isso também é um indicador da prioridade que a auditoria interna dá ao treinamento.
Número de melhorias inovadoras.	Um indicador de se a unidade de auditoria interna está revisando regularmente seus próprios processos.

Tabela 4. Clientes de auditoria

Possíveis Indicadores de Desempenho	Comentário
Avaliação da pesquisa de satisfação.	Pode indicar satisfação ou problemas com atribuições ou gerentes individuais.
Porcentagem de pendências abertas, fechadas ou vencidas.	Pode indicar que os gerentes não estão tomando medidas suficientes para atender às recomendações levantadas pela auditoria interna.
Porcentagem de recomendações aceitas ou não.	Pode indicar que a auditoria interna não está vendendo bem suas conclusões aos clientes.
Número de conclusões repetidas.	Pode indicar que as fraquezas sistêmicas não estão sendo abordadas.
Número de solicitações da gestão local para suporte de auditoria	Pode indicar que os clientes estão buscando ajuda de auditoria interna e valorizam seus serviços.

Parte 4.

Exemplos de uso de KPIs pela auditoria interna



Esta parte do relatório fornece três exemplos de como os KPIs foram desenvolvidos e usados pela auditoria interna em dois países (Reino Unido e Áustria) e pela Comissão Europeia.

Reino Unido

Os KPIs da Agência de Auditoria Interna Governamental centralizada do Reino Unido (GIAA) devem estar diretamente relacionados à sua missão de fornecer informações objetivas para que o governo central possa alcançar melhores resultados e melhor custo-benefício para o público. A sua visão centra-se em ter bases sólidas; ser exigente quanto ao impacto no cliente, intransigente quanto à qualidade e ambicioso quanto à inovação; e liberando o talento e a confiança de seu povo.

Para cada um de seus clientes, o GIAA estabelece um memorando de entendimento (MOU) detalhado que especifica o trabalho que será realizado e inclui metas-chave, por exemplo:

- O plano anual de auditoria será acordado com o contabilista⁴ e auditores e comitê de risco até 31 de março e 30 de abril, respectivamente.
- O GIAA manterá o cliente atualizado sobre as mudanças no plano de auditoria anual.
- O GIAA designará auditores competentes para entregar o plano de auditoria acordado.
- Reuniões de planejamento serão realizadas com o patrocinador do trabalho para dar início a todos os exercícios de definição do escopo da auditoria.
- Os termos de referência serão emitidos para todas as auditorias pelo menos 5 dias antes do início da auditoria, a menos que o cliente tenha solicitado garantia a ser fornecida em curto prazo.
- O trabalho de campo será concluído de acordo com os termos de referência durante o prazo acordado para este trabalho.
- O GIAA realizará uma reunião de encerramento da auditoria na data acordada (no final do período de trabalho de campo) geralmente dentro de 10 dias após a conclusão do trabalho de campo da auditoria.

⁴ O contabilista é normalmente o funcionário sênior do departamento ou agência em questão.

- O GIAA enviará seu rascunho de relatório aos principais contatos no prazo de 15 dias após a conclusão do trabalho de campo e o relatório final no prazo de 5 dias após o recebimento da resposta da administração.
- A opinião anual do chefe de auditoria interna será entregue de acordo com o comitê de auditoria e garantia de risco de final de ano do cliente e o cronograma da declaração de governança.
- Um questionário de pesquisa do cliente enviado a todos os clientes no final de cada tarefa de auditoria (Figura 4).
- Uma pesquisa de alto nível com todos os clientes uma vez por ano, que tenta estabelecer a qualidade do relacionamento entre a auditoria interna e a alta administração e até que ponto a auditoria interna contribui para a direção estratégica da agência (Figura 5).

O MOU em vigor impulsiona os KPIs de maior relevância para os stakeholders internos e externos do GIA. Muitas dessas medidas são geradas automaticamente como um subproduto do software de auditoria usado. Existem também dois tipos de pesquisa de clientes:

Quando o GIAA emitiu o questionário de atribuição e o questionário anual apenas eletronicamente, eles tiveram uma baixa taxa de retorno (35%). Desde a introdução de entrevistas presenciais de acompanhamento sempre que possível, usando as perguntas como estrutura para a entrevista, eles conseguem obter uma taxa de resposta de 85%.

Figura 4. Extrato do questionário de pesquisa anual do cliente da GIA: Atribuição/nível operacional

1. Quão satisfatório foi o processo de engajamento? (Considere como você se sente sobre: planejamento do trabalho; o próprio processo de trabalho; relatórios; utilidade das recomendações; e profissionalismo daqueles que realizam o trabalho)?
 - Planejamento
 - Procedimentos de engajamento
 - Comunicando
 - Resultados e recomendações
 - Profissionalismo
2. Numa escala de 1 a 10, onde “1” representa Extremamente Insatisfeito e “10” Extremamente Satisfeito, por favor avalie o quão satisfeito está com o serviço prestado pelo GIAA.

Figura 5. Exemplo de questionário anual do GIAA para a alta administração de um departamento governamental

1. A administração confia e valoriza o conselho do Chefe de Auditoria Interna e do serviço de auditoria interna?
2. O serviço de auditoria interna é visto como um parceiro estratégico fundamental em todo o Departamento?
3. A auditoria interna é valorizada em todo o Departamento?
4. O serviço de auditoria interna é prestado com profissionalismo em todos os momentos?
5. O serviço de auditoria interna responde rapidamente às mudanças dentro do Departamento?
6. O serviço de auditoria interna é hábil em comunicar os resultados de suas descobertas e garantir os resultados acordados?
7. O serviço de auditoria interna garante que as ações de gestão acordadas são adequadas e praticáveis em relação aos riscos identificados?
8. Não houve quebras significativas de controle ou surpresas em áreas que foram positivamente asseguradas pelo serviço de auditoria interna?
9. O serviço de auditoria interna inclui a consideração de todas as principais áreas de risco em seu plano de auditoria?
10. A assessoria da auditoria interna tem impacto positivo na governança, risco e sistema de controle do Departamento?
11. O serviço de auditoria interna faz perguntas desafiadoras e incisivas que estimulam o debate e melhorias nas principais áreas de risco?
12. O serviço de auditoria interna levanta questões de controle significativas em um nível apropriado no Departamento?
13. O Departamento reconhece e utiliza o conhecimento do negócio dos auditores internos para ajudar a melhorar os processos de negócios e atingir os objetivos estratégicos?
14. A entrega dos objetivos do Departamento melhorou como resultado do trabalho de auditoria interna realizado?
15. No geral, a auditoria interna cumpriu sua missão para o Departamento?

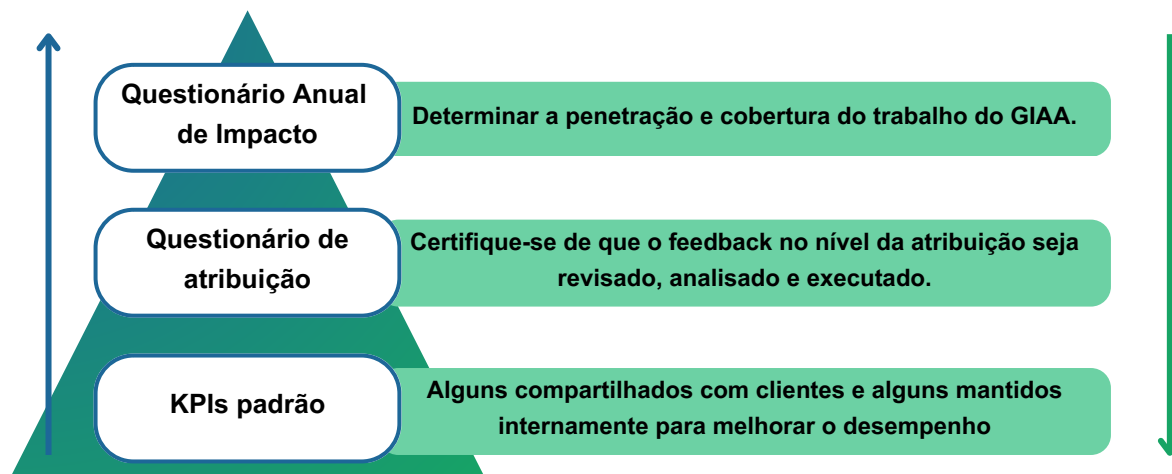
O GIAA possui uma gama de KPIs que são direcionados internamente sobre a eficiência e eficácia do próprio processo de auditoria. Todos os KPIs têm metas relacionadas.

Em resumo, o GIAA vê seus indicadores de desempenho como uma pirâmide onde cada nível da pirâmide influencia o outro (Figura 6).

Tabela 5. KPIs internos no GIAA

Objetivo	KPI	Meta
Maximizando a quantidade de tempo gasto diretamente no trabalho de auditoria.	A proporção do total de horas de trabalho gastas na atividade de auditoria direta.	As horas diretas devem exceder 80% do total de horas disponíveis.
As tarefas individuais são concluídas no prazo e dentro do orçamento.	Tempo e recursos reais versus orçados.	Auditorias a serem concluídas no prazo e dentro do orçamento definido.
O plano anual de auditoria é substancialmente concluído durante o exercício financeiro.	Auditorias planejadas que atingiram o estágio de relatório preliminar durante o exercício.	Entrega de 90% dos trabalhos de auditoria à fase de projecto de relatório até ao final do exercício (31 de março).
Os clientes têm um alto nível de satisfação com a condução da auditoria e com o resultado do processo de auditoria.	Respostas ao questionário padrão em uma escala de 1 a 10, onde 1 é ruim e 10 é excelente.	O feedback do questionário de pesquisa do cliente deve pontuar em média 80%.

Figura 6. Uma abordagem em camadas para KPIs no Reino Unido



Áustria

Ao fazer parte de uma organização, o Departamento de Auditoria Interna do Ministério das Finanças da Áustria (IAD) se alinha com as estratégias, objetivos e riscos da organização e é perspicaz, proativo e focado no futuro. Ele vê o universo da auditoria de forma muito ampla: “O que pode ser gerenciado pode ser auditado”.

Os indicadores de desempenho de um departamento de auditoria interna são vistos como meios de medir até que ponto ele atinge seus objetivos. Esses objetivos estão focados em questões específicas de auditoria (ou seja, internas), mas também ligadas a questões de toda a organização (ou seja, externas). Os princípios claros a seguir se aplicam aos KPIs do departamento de auditoria interna:

- Somente o que é executado pela área de auditoria interna pode ser objeto de um indicador de desempenho ou KPI.
- Os indicadores de desempenho estão vinculados aos objetivos do departamento de auditoria interna.
- Os objetivos são mostrados no Balanced Scorecard do departamento de auditoria interna, que também deve incluir todos os KPIs (nenhum deve estar fora do Balanced Scorecard).

Os KPIs desenvolvidos pelo IAD concentram-se nos 3Es – economia, eficiência e eficácia (Figura 7) – derivados da estrutura de gerenciamento padrão para atingir objetivos usando entradas (recursos) para realizar atividades que criam saídas, resultados e efeitos/impactos (Figura 8).

Figura 7. Medindo Economia, Eficiência e Eficácia

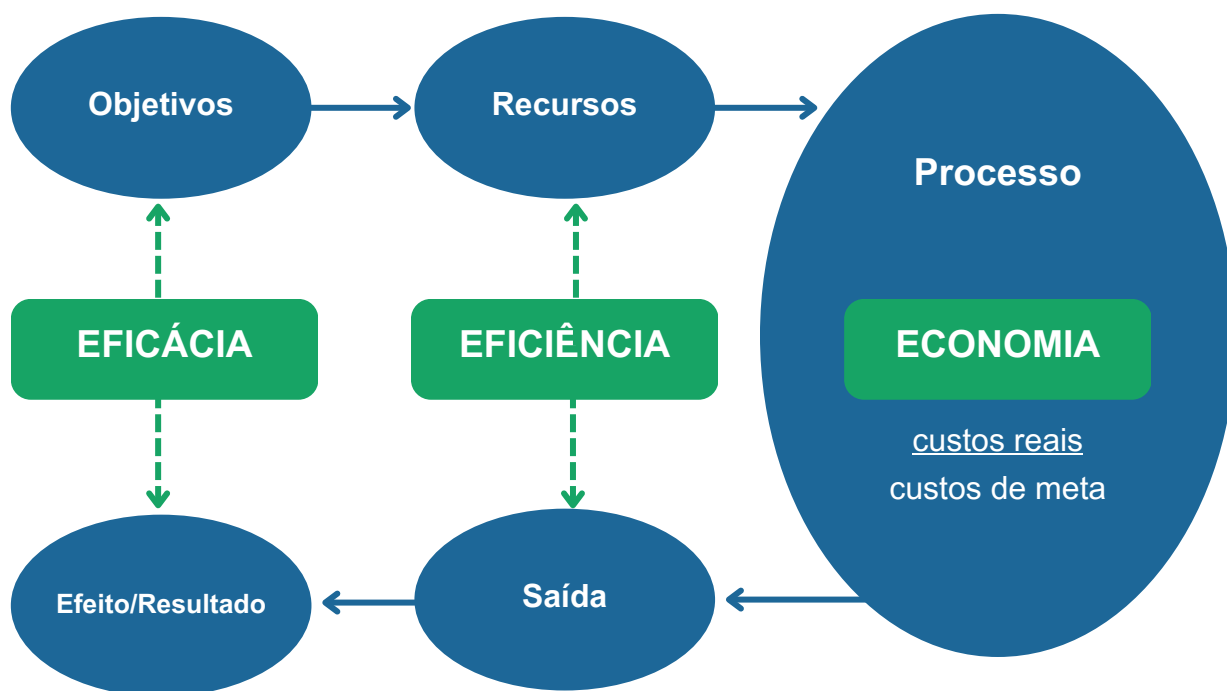
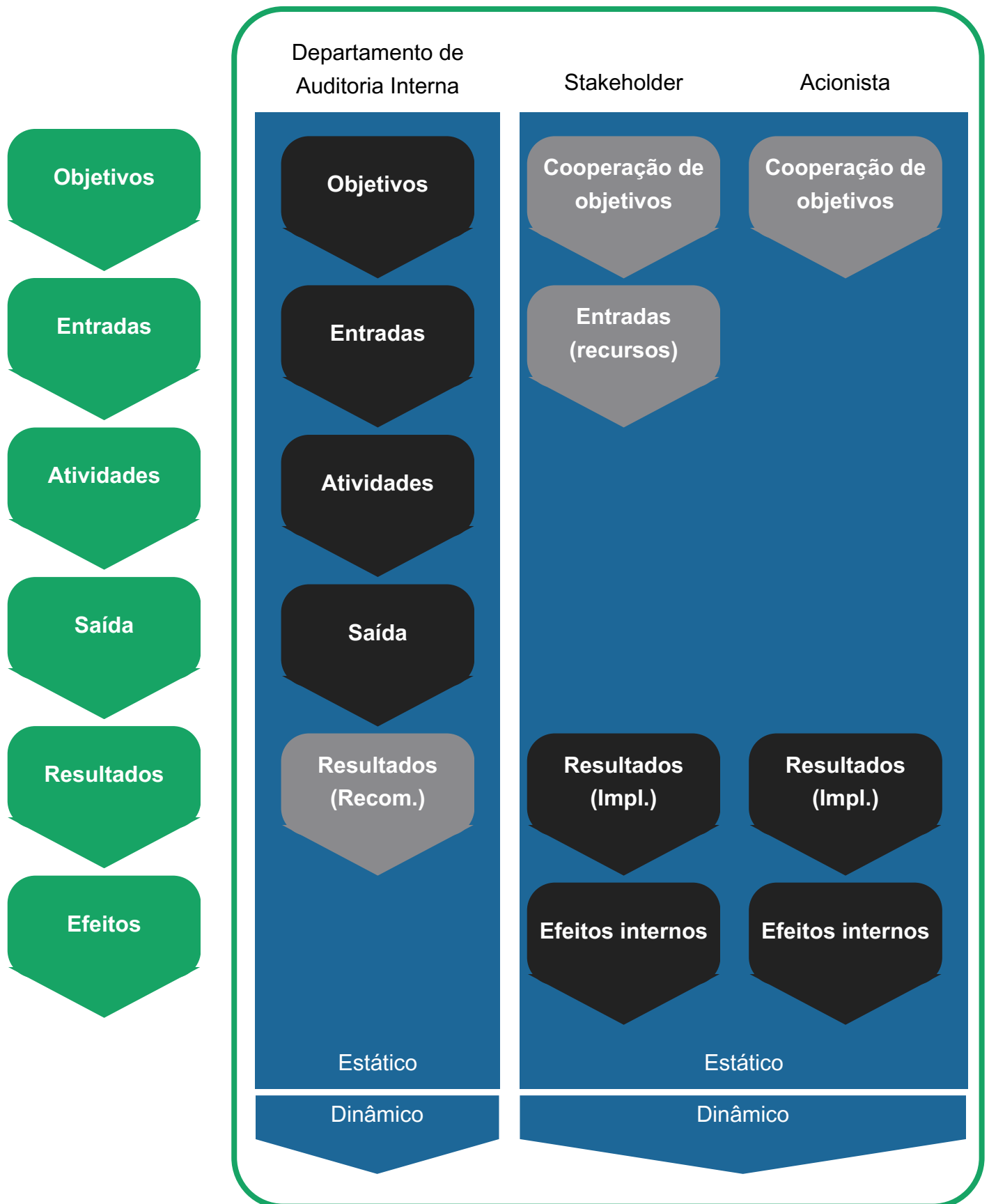


Figura 8. O Balanced Scorecard usado pelo IAD, Áustria



Balanced Scorecard

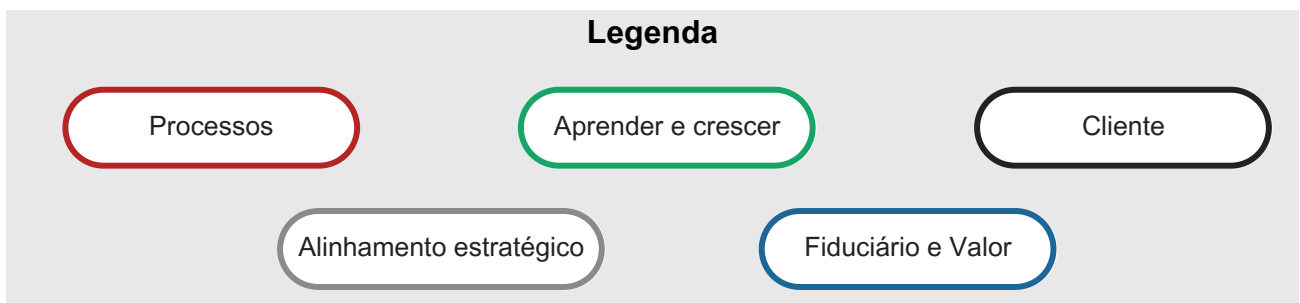
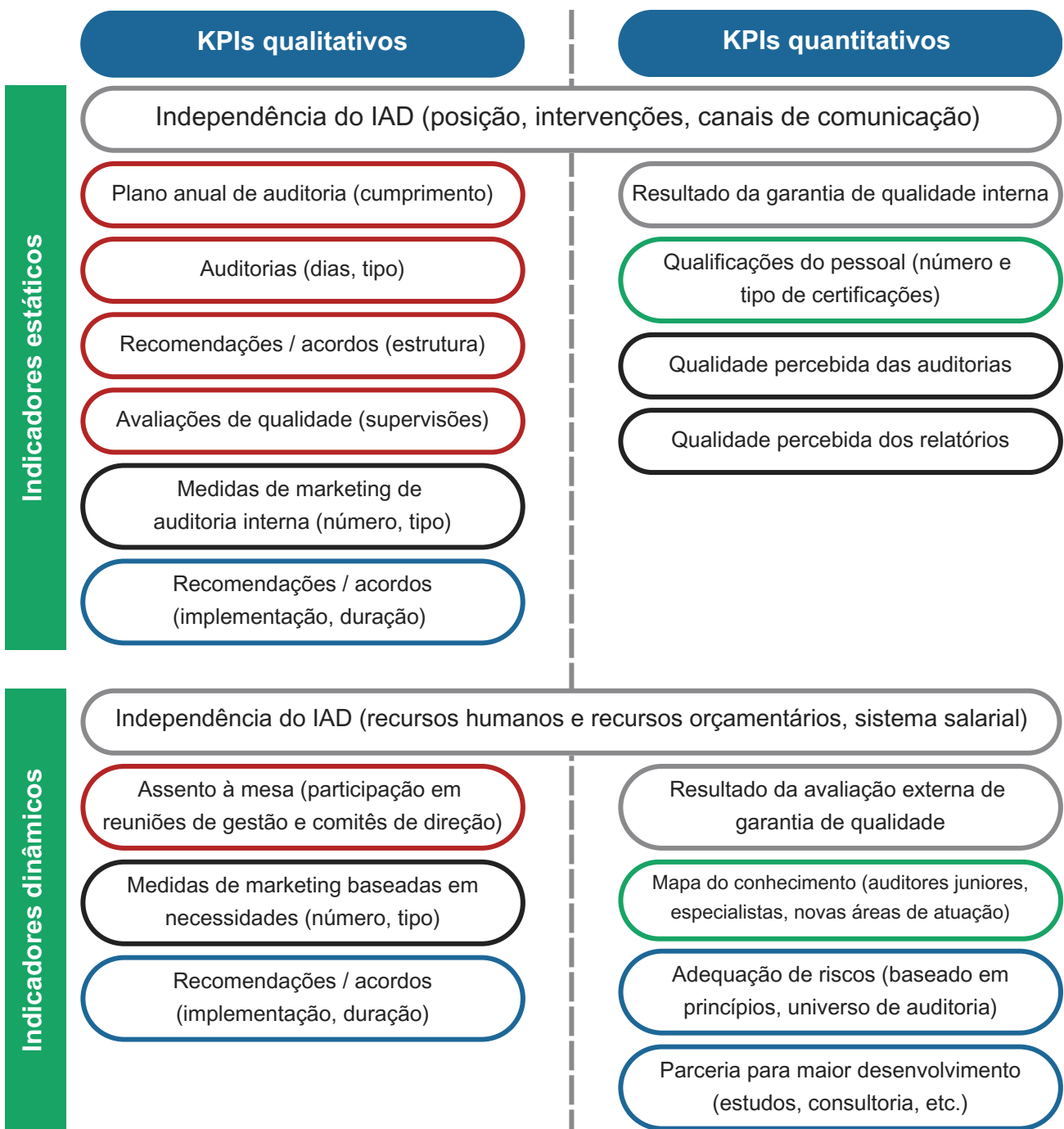
O IAD procura abordar diferentes perspectivas e objetivos estratégicos ao desenvolver seus KPIs (consulte a Tabela 6).

O IAD também procura distinguir os KPIs estáticos, que são medidos anualmente, dos KPIs dinâmicos, que são medidos ao longo de um período de 4 anos (ver Figura 9). Os próprios KPIs podem ser agrupados em medidas quantitativas e qualitativas.

Tabela 6. Perspectivas e Objetivos Estratégicos do IAD

Perspectivas Estratégicas	Objetivos Estratégicos	Foco em
1. Alinhamento Estratégico – A estratégia do IAD está alinhada com seus clientes.	O IAD se concentra na eficácia da atividade do cliente.	Eficácia
2. Aprendizagem e Crescimento - Os funcionários do IAD estão preparados para fazer o seu trabalho.	O IAD busca a melhoria contínua em sua maturidade.	Entradas
3. Processos - Os processos do IAD são padronizados e orientados para resultados.	O IAD tem uma forte reputação pela qualidade do seu trabalho de auditoria.	Atividade (auditoria, consultoria)
4. Clientes - O IAD cuida de seu ambiente administrativo.	O IAD coopera com a gestão para tornar a administração pública “preparada para o futuro”.	Atividade (Cooperação)
5. Fiduciário e Valor - As atividades do IAD levam a melhorias no trabalho da administração pública.	O IAD cria valor acrescentado para a administração pública que audita.	Saída e Resultados

Figura 9. KPIs estáticos e dinâmicos para o IAD



O IAD leva em consideração o seguinte no desenvolvimento de KPIs:

- Que as coisas certas estão sendo medidas: o que se faz pode não ser o que se deve fazer.
- O número de indicadores necessários para fornecer um resumo preciso e equilibrado da eficácia de uma unidade de auditoria interna. A confiabilidade dos dados usados para gerar indicadores de desempenho.
- A variedade de dados que podem estar disponíveis para medir esses elementos-chave do desempenho da auditoria interna. Se apropriado, uma pequena combinação de parâmetros é preferida, especialmente no que diz respeito aos indicadores de qualidade.
- As áreas sobrepostas dos indicadores de economia, eficiência e eficácia do trabalho de auditoria interna são preferidas em vez de uma visão isolada.
- Como os auditores internos podem capturar melhor os dados sobre o nível de satisfação do cliente com os resultados dos exames de auditoria interna. Relevância das opiniões dos clientes de auditoria interna.
- Dados para mostrar o desenvolvimento do IAD.

Um dos principais desafios para o IAD é garantir que a qualidade seja mantida em todo o processo de definição, coleta e relatório de KPIs. Os indicadores devem ser resilientes e o IAD precisa ser ágil no uso dos indicadores que são mais relevantes à medida que o nível de maturidade aumenta.

O problema de manipulação de dados é mais grave quando apenas um indicador é relatado – isso ocorre porque os dados de um único parâmetro sempre podem ser manipulados (direta ou indiretamente). No entanto, raramente será possível manipular dados que abordam o quadro completo incluindo uma mistura de (a) dados quantitativos e qualitativos; (b) dados anuais e de longo prazo; e (c) dados internos e externos.

Comissão Europeia

A Comissão Europeia tem um planejamento estratégico e um ciclo de programação em toda a organização com uma estrutura padronizada de gerenciamento de desempenho. O seu objetivo é ajudar a garantir que a Comissão Europeia atinja os seus objetivos de forma eficiente e eficaz. Os dados sobre o desempenho estão disponíveis publicamente. Isto aplica-se igualmente ao IAS, que também deve cumprir as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna sobre Garantia e Melhoria da Qualidade. O IAS desenvolve e relata KPIs em relação a três objetivos, conforme estabelecido na tabela 7.

Principais fontes de dados

As principais fontes de dados utilizadas pelo IAS são:

- Inquérito anual aos stakeholders;
- Pesquisa de satisfação do auditado após cada engajamento;

- Monitorização interna regular de dados chave relacionados com o processo de auditoria (por exemplo: tempo decorrido nas diferentes fases da auditoria, planos orçamentais e resultados, horas gastas em trabalhos de auditoria direta);
- Relatório da avaliação interna da qualidade realizada pela célula de garantia da qualidade;
- Relatório do avaliador externo independente da qualidade.

Tabela 7. Objetivo e KPIs para o IAS

Objetivo / KPI	Comentários
Objetivo 1: Assegurar que o trabalho do IAS acrescenta valor aos seus stakeholders	
KPI 1.1 - Grau de satisfação dos stakeholders (comissão de auditoria/conselhos de administração e quadros superiores das diretorias).	Medido por meio de uma pesquisa anual com os stakeholders.
KPI 1.2 - Nível de satisfação do auditado.	Medido após cada trabalho de auditoria.
KPI 1.3 - Entrega atempada do parecer geral do IAS sobre a gestão financeira na Comissão.	Fornecido apenas para a Comissão.
KPI 1.4 - Entrega atempada da conclusão do IAS sobre o estado do controlo interno (contribuição para os relatórios anuais dos serviços da Comissão).	Fornecido apenas para a Comissão.
Objetivo 2: Garantir que o trabalho do IAS seja de alta qualidade	
KPI 2.1 - Conformidade geral com a metodologia e orientações internas das IAS e com as normas internacionais de auditoria interna avaliadas através da avaliação interna da qualidade.	Uma equipe interna de garantia de qualidade revisa a qualidade do trabalho realizado. Há uma avaliação externa da qualidade do IAS a cada cinco anos de acordo com as normas.
KPI 2.2 - Conformidade geral com a metodologia e diretrizes internas do IAS e com as normas internacionais de auditoria interna avaliadas por avaliação externa da qualidade	
Objetivo 3: Garantir que o IAS seja eficiente e eficaz na entrega de seus planos de auditoria	
KPI 3.1 - Taxa de conclusão do plano anual de auditoria.	Mede a eficiência do processo geral de auditoria.

Objetivo / KPI	Comentários
KPI 3.2 - Porcentagem de tempo gasto em trabalho de auditoria direta e trabalho de suporte de auditoria pelos auditores.	Uma métrica semelhante à usada no Reino Unido (consulte a Parte 4, seção “Reino Unido”)
KPI 3.3 - Pontualidade da conclusão e entrega dos relatórios de auditoria (tempo decorrido em dias úteis entre a reunião de validação das constatações e o relatório final).	Muitas unidades de auditoria interna rastreiam esses KPIs, pois são indicadores importantes de eficiência interna e da eficiência com que o trabalho de auditoria foi realizado.
KPI 3.4 - Diferença entre o tempo real e o tempo orçado para cada trabalho de auditoria.	

Requisitos e desafios

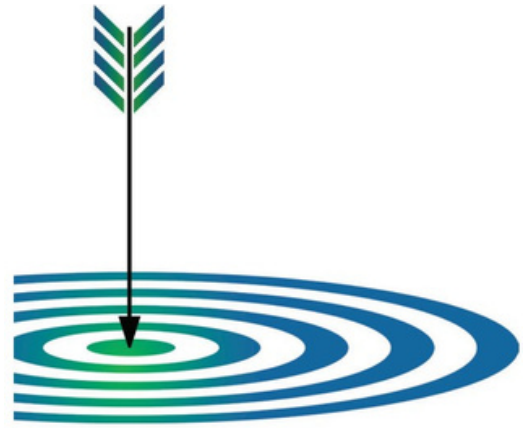
As medidas de desempenho serão tão boas quanto a qualidade dos objetivos definidos para uma atividade de auditoria interna. Todos os objetivos devem, portanto, ser SMART (consulte a página 8).

A unidade de auditoria interna deve medir a realização ou o progresso em relação aos objetivos em relação aos principais pontos de referência ou “linhas de base”. O próprio desempenho deve ser rastreado em relação a metas definidas. Onde essas metas são de longo prazo, marcos devem ser definidos para medir os ganhos de curto prazo. Deve haver dados confiáveis subjacentes aos KPIs. O IAS usa o mnemônico RACER para avaliar a veracidade de seus KPIs (consulte a página 8).

Como o GIAA do Reino Unido, o IAS faz uso extensivo de pesquisas no final das atribuições e uma vez por ano no nível geral do cliente. Como em todas as pesquisas, obter taxas de resposta acima de 35% pode ser um desafio sem um acompanhamento ativo.

O exemplo da Comissão Europeia mostra como as unidades de auditoria interna são capazes de atender aos padrões internacionais e, ao mesmo tempo, cumprir o sistema de medição de desempenho estabelecido para a organização como um todo.

Parte 5. Quatro áreas principais a serem consideradas no uso de KPIs



Esta parte do relatório considera quatro questões importantes identificadas pelo IACOP como particularmente relevantes para unidades de auditoria interna que buscam desenvolver ainda mais o uso de KPIs:

1. Como a administração deve estar envolvida no desenvolvimento de KPIs?
2. As recompensas de desempenho pessoal devem ser diretamente vinculadas aos KPIs?
3. Qual é a duração do processo de transição para desenvolver bons KPIs?
4. Como a pandemia de COVID-19 afetará o uso de KPIs?

1. Como a administração deve estar envolvida no desenvolvimento de KPIs?

A qualidade exigida da auditoria interna é amplamente determinada pelos destinatários do serviço ou pelos stakeholders. Isso representa, em alguns aspectos, uma negociação entre a auditoria interna e seus clientes. Os auditores raramente perguntam a seus auditados sobre as questões das pesquisas de satisfação do cliente, por exemplo.

A auditoria interna deve sentar-se com a administração e discutir o tipo de perguntas de pesquisa que eles devem fazer.

A percepção do que é valor agregado varia entre os auditores e a administração. Portanto, é importante entender o que a administração considera como atividades que agregam valor. No Reino Unido, o GIAA se envolve ativamente para entender o que a administração vê como o valor proveniente da auditoria interna e para capturar isso no MOU da atividade de auditoria. Eles, portanto, relatam os KPIs conforme indicado/sugerido no MOU.

KPIs são totalmente diferentes de conformidade. Conformidade é um valor mínimo - não valor agregado. A conformidade com os componentes do IPPF é um requisito básico de uma função de auditoria interna e não deve ser considerada um indicador-chave de desempenho.

2. As recompensas de desempenho pessoal devem ser diretamente vinculadas aos KPIs?

A IACOP não tem conhecimento de muitos (se houver) casos no setor público em que a remuneração esteja diretamente ligada ao desempenho medido por meio de KPIs. Diferentes jurisdições abordam recompensas por desempenho de forma diferente, alguns exemplos incluem:

- A Áustria tem um sistema de pagamento relacionado ao desempenho que equivale a cerca de um mês de salário. Isso está vinculado ao Balanced Scorecard, mas não a nenhum KPI. Este sistema de recompensa também leva em consideração o feedback dos auditados.
- O Reino Unido não possui um sistema de recompensas diretamente vinculado aos KPIs. Verificou-se que um sistema anterior desse tipo não promovia os comportamentos corretos, por exemplo, havia situações em que as pessoas evitavam relatar descobertas críticas para garantir que obtivessem uma boa pontuação em sua pesquisa de feedback do cliente. Em vez disso, o sistema de remuneração está vinculado à avaliação do desempenho individual.
- Não existe um sistema de links diretos para KPIs para o sistema de recompensa na Comissão Europeia.

3. Qual é a duração do processo de transição para desenvolver bons KPIs?

É difícil prever o prazo para o desenvolvimento de um conjunto robusto de KPIs. A principal consideração é que eles são relevantes para a organização e podem se desenvolver ao longo do tempo de acordo com as necessidades dos stakeholders. Faz mais sentido estabelecer uma sequência lógica de desenvolvimento de KPIs, em vez de impor um prazo específico para quando isso deve ser feito.

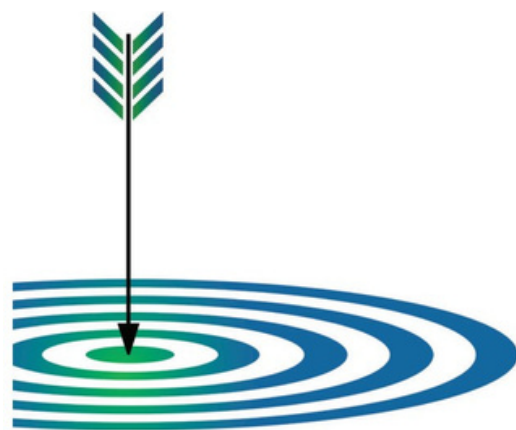
4. Como a pandemia de COVID-19 afetará o uso de KPIs?

É provável que a pandemia de COVID-19 tenha três impactos nos KPIs em uso pelos auditores internos.

- Embora os próprios indicadores não mudem, o número absoluto de atribuições podem mudar. Por exemplo, pode haver uma mudança significativa de garantia para atribuições de consultoria.
- Algumas unidades agregaram indicadores relacionados ao bem-estar de seus funcionários, por exemplo: como eles estão se sentindo em relação ao trabalho e como estão se sentindo em relação ao retorno ao trabalho?
- Esta é uma situação óbvia em que a auditoria interna pode não conseguir alcançar os resultados esperados por causa da pandemia. Alguns KPIs podem precisar ser alterados para o próximo ano.

Parte 6.

O componente de harmonização central da função de auditoria interna



A maioria dos países PEMPAL tem uma unidade organizacional (geralmente localizada no Ministério das Finanças) com responsabilidade específica para desenvolver políticas, leis, manuais e diretrizes relacionadas à auditoria interna e controle interno. A União Européia captou esse conceito de “harmonização central” referindo-se a essas unidades como CHUs.

Alguns países PEMPAL têm um CHU para gestão e controlo financeiro e outro para auditoria interna. Outros países têm um único CHU que cobre ambas as áreas.

As principais funções do CHU são:

- Desenvolver as leis, regulamentos, padrões, normas e orientações necessárias para implementar controles internos e auditoria interna eficazes.
- Acompanhar a implementação da aplicação destas normas e orientações ao longo do tempo.
- Atualizar normas e orientações sempre que necessário.
- Desenvolver e implementar atividades de treinamento e desenvolvimento de capacidades, pois este é um elemento crucial para uma transformação bem-sucedida.

Ajudar as unidades de auditoria interna a estabelecer KPIs

O CHU tem um importante papel de auxiliar as unidades de auditoria interna a estabelecerem KPIs que reflitam a maturidade da auditoria interna no país e as diferentes necessidades e expectativas dos stakeholders de cada unidade. Isso significa que o CHU deve adotar uma abordagem personalizada para os requisitos de cada unidade e não simplesmente desenvolver uma lista padronizada de KPIs e distribuí-la para implementação.

O CHU também deve evitar cair na armadilha de desenvolver muitos indicadores. Os KPIs devem refletir as informações mais importantes para a revisão da administração. O Serviço Central de Auditoria (CAS) da Holanda, que apoia vários projetos bilaterais com CHUs, aponta exemplos de monitoramento e rastreamento de um grande número de indicadores. Isso pode levar à burocracia, frustração, falta de foco, falta de engajamento e relatórios volumosos que a gerência provavelmente não lerá. O CAS lembra aos CHUs que o 'K' em KPI significa 'chave' e deve ser modesto em seu número.

A título de exemplo, o CAS tem atualmente cerca de 15 KPIs. Embora informações adicionais relevantes sejam coletadas, muitas delas são mais apropriadas para a governança interna (por exemplo, porcentagens de licença médica, custos de educação, etc.) e não precisam aparecer rotineiramente no painel principal da alta administração, a menos que fiquem laranja ou vermelho.

Uma das melhores maneiras de o CHU apoiar as unidades de auditoria interna é ajudar a melhorar as habilidades técnicas relacionadas a diferentes técnicas e métodos para desenvolver e relatar KPIs. A maioria das unidades de auditoria interna aceitará conselhos sobre o que fazer e, mais importante, o que não fazer.

Os CHUs também podem incentivar o desenvolvimento de indicadores progressivos – por exemplo, onde a unidade de auditoria interna deseja estar no ano +1 ou no ano +2. Os KPIs não devem ser estáticos, mas um processo contínuo dinâmico e o CHU pode ser uma grande ajuda aqui.

Os CHUs devem liderar pelo exemplo e estabelecer KPIs para sua função de suporte

Odesenhar os seus próprios KPIs com base nas principais responsabilidades e nos objetivos estabelecidos para o CHU. As áreas típicas de foco podem ser as missões de garantia de qualidade e o treinamento da equipe de auditoria interna, conforme mostrado na Tabela 8.

O CHU também desejará estabelecer KPIs para monitorar o desenvolvimento da atividade de auditoria interna em nível nacional (ver tabela 9). Por exemplo, se as unidades de auditoria interna estão fornecendo ao CHU relatórios anuais de atividades para que o CHU possa fazer um relatório coligido ao governo sobre a situação nacional relacionada ao desenvolvimento da auditoria interna.

Tabela 8. KPIs para Atividade CHU

Área	Indicador	Comentários
Avaliação da qualidade do trabalho de auditoria interna.	A porcentagem de todas as unidades de auditoria interna que recebem uma missão de garantia de qualidade da CHU a cada ano.	Em alguns países, a garantia de qualidade é realizada uma vez a cada 5 anos, ou seja, a cada ano o universo de auditoria é de 20% do número total de entidades elegíveis. Este indicador pode medir o nível de desenvolvimento do CHU. A meta pode chegar a 100%, dependendo dos recursos disponíveis no CHU e maturidade da função de auditoria interna.
	Porcentagem de missões de assistência de qualidade realizadas pelo CHU num ano face ao número de missões planejadas.	Este é um indicador das atividades planejadas tendo em conta os recursos existentes ao nível do CHU. A meta deve ser 100%.
Treinamento de auditores individuais.	A porcentagem de auditores treinados a cada ano.	Este indicador fornece informações sobre a capacidade geral do CHU para formar auditores.
Até que ponto o plano de treinamento anual do CHU é concluído.	A porcentagem de sessões de treinamento planejadas ministradas pelo CHU a cada ano.	A meta deve ser de 100% (incluindo treinamento virtual fornecido durante pandemias ou para uma entrega de treinamento mais eficiente).

Tabela 9. KPIs para monitoramento da atividade de auditoria interna em nível nacional

KPI	Comentários	Possíveis ações do CHU
Unidades de auditoria interna criadas nacionalmente		
<p>Percentual de unidades de auditoria interna criadas em entidades que são obrigadas a ter uma.</p>	<p>Este indicador mede a extensão da função de auditoria interna no nível nacional.</p>	<p>Para promover a criação de unidades de auditoria interna, o CHU deve desenvolver campanhas de sensibilização dos gestores de departamento para os benefícios e valor acrescentado da auditoria interna; O CHU deve considerar a imposição de algumas sanções para entidades sem função de auditoria interna.</p>
O funcionamento das unidades de auditoria interna a nível nacional		
<p>Porcentagem de unidades de auditoria interna criadas e em funcionamento nas entidades requeridas.</p>	<p>Este indicador mede a nível nacional se as unidades de auditoria interna são capazes de funcionar.</p> <p>Uma unidade de auditoria interna em funcionamento deve ter um número suficiente de auditores tendo em conta o universo da auditoria e as competências necessárias para auditar determinadas áreas (por exemplo, TI).</p> <p>Este indicador pode fornecer informações sobre a maturidade da função de auditoria interna</p>	<p>O CHU deve desenvolver orientações sobre o dimensionamento das unidades de auditoria tendo em conta o universo da auditoria.</p> <p>O CHU pode realizar reuniões com auditores para testar métodos para identificar o tamanho correto dos departamentos de auditoria interna.</p>

KPI	Comentários	Possíveis ações do CHU
Atividades das unidades de auditoria interna nacionalmente		
<p>Percentagem de unidades de auditoria interna que transmitem anualmente um relatório sobre as suas atividades ao CHU.</p>	<p>O relatório anual é um insumo importante para o CHU desenvolver um resumo das atividades da função de auditoria interna em nível nacional.</p>	<p>O CHU deve fornecer orientações claras sobre os elementos que precisam ser relatados e suporte para a elaboração do relatório anual.</p> <p>O CHU deve fornecer feedback sobre a qualidade de cada relatório recebido.</p>



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO



THE WORLD BANK
IBRD • IDA | WORLD BANK GROUP



MINISTRY OF FINANCE
OF THE RUSSIAN FEDERATION

