Capacitação do Profissional que atua na Auditoria Interna em Bancos Públicos Federais: uma Análise do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna no período entre 2015 e 2017

Gabriel Augusto de Sousa – Mestre em Engenharia de Produção e Sistemas Computacionais

Universidade Federal Fluminense – Instituto de Ciências da Sociedade de Macaé

gsousa@id.uff.br

José Victor Caracas Moreira – Graduando em Ciências Contábeis

Universidade Federal Fluminense – Instituto de Ciências da Sociedade de Macaé

victor2321sd@hotmail.com

Resumo

Esta pesquisa buscou identificar como os profissionais da auditoria interna dos bancos federais brasileiros estão sendo capacitados. A pesquisa foi realizada por meio da análise do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) emitido por cada uma das instituições federais, durante o período de 2015 a 2017. O RAINT é um documento que, por força de legislação aplicável ao setor público (Instrução Normativa n° 24/2015, do Ministério da Transparência), disponibiliza uma série de informações relacionadas às atividades de auditoria interna junto às instituições públicas federais. O estudo identificou que, embora os bancos federais estejam subordinados e vinculados aos mesmos órgãos de controle, não há padronização quanto à sua formatação e conteúdo. Apenas um dos quatro bancos pesquisados publicou em todos os anos o seu RAINT. Outro achado da pesquisa foi que apenas um dos bancos atendeu plenamente ao item da norma que trata da capacitação do profissional da auditoria interna, sendo assim, o relatório deste banco poderia servir de modelo para os demais. Recomenda-se para o futuro que sejam realizados mais estudos sobre o RAINT, o qual pode ser considerado fonte de novas informações relacionadas ao controle interno em instituições federais para a sociedade e acionistas.

Palavras-chave: Auditoria interna, Bancos federais, RAINT.

1. Introdução

O considerável crescimento e a complexidades nos ambientes de negócios, adicionado o fato de que, por diversas vezes, os proprietários do capital não poderiam supervisionar integralmente as atividades realizadas, exigem que sejam delegas funções aos administradores (ALMEIDA, 2016). Nas instituições financeiras, esta realidade mostra-se ainda mais intensa, em função do porte e das exigências próprias deste tipo de entidade.

A Contabilidade, por meio da Auditoria Interna, auxilia a todos os "membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas" (CREPALDI, 2002, p.39). Neste contexto, o profissional que atua na auditoria interna precisa estar atualizado quanto aos desafios e complexidades do ambiente empresarial e, de modo particular, no sistema bancário brasileiro.

No Sistema Financeiro Nacional (SFN) há atuação de instituições privadas e públicas. Especificamente no setor público, tem-se a participação do Governo Federal como agente regulador em algumas instituições como Banco Central e Comissão de Valores Mobiliários e como agente operador em diversas instituições. Para esta pesquisa, foi considerada a atuação dos profissionais que atuam na auditoria interna dos bancos comerciais pertencentes ao Governo Federal: Banco da Amazônia S.A. (BASA), Banco do Brasil S.A. (BB), Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB) e Caixa Econômica Federal (CEF).

Apesar da reconhecida importância da auditoria interna, identifica-se ainda oportunidade para aumentar o número de pesquisas sobre este tema, já que, de acordo com Souza *et al* (2018), o número de publicações sobre auditoria interna ainda é baixo em relação a outros trabalhos que consideram a auditoria de forma geral.

Deste modo, a presente pesquisa se propôs a realizar um diagnóstico quanto ao atual processo de capacitação do auditor interno dos bancos federais brasileiros, buscando responder ao seguinte questionamento: Como estão sendo capacitados os profissionais da auditoria interna dos bancos federais no Brasil? Deste modo, o objetivo desta pesquisa é identificar como estão sendo capacitados os profissionais da auditoria interna dos bancos federais no Brasil. A fonte para tal identificação foi o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), exigido para todas as instituições federais por força da Instrução Normativa n° 24, de 17/11/2015, do Ministério da Transparência (antiga Controladoria Geral da União - CGU).

Considerando a escassa literatura disponível no país, no que se refere ao tema da Auditoria Interna, este estudo se justifica por apresentar, em uma abordagem exploratória e descritiva, como estão sendo capacitados os profissionais que atuam na área de auditoria interna de algumas das maiores instituições financeiras brasileiras vinculadas ao governo federal.

2. Referencial teórico

2.1. Auditoria Interna

Acredita-se que a origem da auditoria remete a tempos antigos, quando o ser humano passou a acumular riquezas, constituindo, assim, seu patrimônio. Ao longo do tempo, o crescimento do patrimônio foi tornando inviável o controle permanente e próximo do mesmo por parte do seu proprietário. Tal fato fez com que surgisse a figura de um terceiro agente para administrar tal patrimônio. Por sua vez, a gestão deste administrador precisa ser controlada e avaliada por um outro ator: o auditor (REIS, 2009).

A auditoria pode ser dividida em dois grandes grupos: auditoria externa e auditoria interna (LINS, 2014). A auditoria externa é aquela que tem por finalidade emitir uma opinião a respeito das demonstrações contábeis e aumentar o grau de confiança nas mesmas por parte dos seus usuários (LINS, 2014).

Com relação à auditoria interna, sua importância se dá na necessidade que os gestores das organizações têm em cuidar das normas e procedimentos internos. Surge, então, a estrutura de auditoria interna para verificar se as normas estão sendo seguidas por toda a organização (ALMEIDA, 2016). Araújo e Arruda (2012, p. 41), afirmam que a auditoria interna, além de se preocupar com as informações e demonstrações contábeis, contempla também aspectos operacionais da empresa.

Attie (2009, p. 18) afirma que, visando fortalecer a base da auditoria e permitir que sua atividade possa ser desenvolvida com o mais alto grau de aceitação, de profissionalismo e independência organizacional, "a auditoria atuará organicamente em nível de assessoria, reportando-se diretamente ao presidente do Conselho de Administração e em sua falta ao diretor-presidente".

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA, n.d.), ao conceituar a auditoria interna, afirma que se trata de "uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance)* e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização". O mesmo IIA ainda afirma que a auditoria interna "auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada". Tudo isto para, ainda de acordo com o IIA, "avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.".

Para o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TI 01, a auditoria interna

> compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e dos controles integrados ao ambiente.

Lins (2014, p. 6) diz que a auditoria interna no setor público assume também responsabilidade quanto ao atendimento de regimentos, avaliando aspectos relacionados ao orçamento e recursos humanos. A nossa Constituição Federal, em seu artigo 70, contempla o sistema de controle interno na administração pública: "A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder". O controle interno, portanto, é realizado pela própria instituição. Ainda na Constituição, no inciso IV do artigo 71, localizamos a referência explícita à Auditoria no setor público. Neste trecho constitucional, são identificados cinco tipos de auditoria: contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (TCU, 2011).

Além da literatura acadêmica e da referência ao texto constitucional, existem outros instrumentos legais que abordam a questão da auditoria e do controle interno na administração

pública. Por exemplo, a Instrução Normativa SFC nº 01/2001, define a Auditoria Interna para a administração pública federal como um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal (BRASIL, 2001).

2.2. O Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna

A Lei federal n° 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, estabelece que compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno Federal avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal. Neste sentido, a Controladoria-Geral da União, atual Ministério da Transparência, emitiu a Instrução Normativa n° 24, de 17 de novembro de 2015, que dispõe, dentre outros, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

A Instrução Normativa n°24/2015, define que os resultados dos trabalhos de auditoria interna serão apresentados por meio do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT). Tal Relatório, de acordo com a Instrução, deverá conter, no mínimo, oito itens, os quais estão descritos no quadro a seguir. A presente pesquisa se propôs a investigar o item VI, do artigo 15 da referido Instrução, que contempla a descrição das ações de capacitação realizadas, com a indicação do quantitativo de servidores capacitados, carga horária, temas e a relação com os trabalhos programados.

Quadro 1: Conteúdo mínimo obrigatório do RAINT

Item	Conteúdo
I	descrição dos trabalhos de auditoria interna realizados de acordo com o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT).
II	análise consolidada acerca do nível de maturação dos controles internos do órgão ou entidade, com base nos trabalhos realizados, identificando as áreas que apresentaram falhas relevantes e indicando as ações promovidas para regularização ou mitigação dos riscos delas decorrentes.
III	descrição dos trabalhos de auditoria interna realizados sem previsão no PAINT, indicando sua motivação e seus resultados.
IV	relação dos trabalhos de auditoria previstos no PAINT não realizados ou não concluídos, com as justificativas para a sua não execução e, quando aplicável, com a previsão de sua conclusão.
V	descrição dos fatos relevantes que impactaram positiva ou negativamente nos recursos e na organização da unidade de auditoria interna e na realização das auditorias.
VI	descrição das ações de capacitação realizadas, com indicação do quantitativo de servidores capacitados, carga horária, temas e a relação com os trabalhos programados.
VII	quantidade de recomendações emitidas e implementadas no exercício, bem como as vincendas e as não implementadas na data de elaboração do RAINT, com a inclusão, neste caso, dos prazos de implementação e as justificativas do gestor.
VIII	descrição dos benefícios decorrentes da atuação da unidade de auditoria interna ao longo do exercício.

Fonte: Adaptado da IN 24/2015

2.3. As instituições financeiras federais bancárias do Sistema Financeiro Nacional

O Sistema Financeiro Nacional é formado por diversos agentes de supervisão e agentes do sistema operativo (FURLANI, 2013). Dentre os operadores, o Governo Federal possui controle de quatro grandes instituições financeiras bancárias: Banco da Amazônia S.A. (BASA), Banco do Brasil S.A. (BB), Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB) e Caixa Econômica Federal (CEF). O quadro a seguir demonstra as características principais de cada um desses bancos:

Quadro 2: Características das instituições pesquisadas

Instituição	Tipo	Cidade Sede	Lucro Líquido 2017 (R$)
BASA	Economia Mista	Belém – PA	64,507 milhões
BB	Economia Mista	Brasília – DF	11 bilhões
BNB	Economia Mista	Fortaleza – CE	681,7 milhões
CEF	Empresa Pública	Brasília – DF	12,5 bilhões

Fonte: Elaborado pelos autores. Dados da pesquisa (2018)

3. Metodologia

Uma vez constatada a reduzida publicação de pesquisa no tema de Auditoria interna por Santos *et al* (2008) e ainda que não se localiza facilmente trabalhos abordando o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), a presente pesquisa pode ser classificada como exploratória pois, de acordo com Gil (2007) tem a finalidade de ampliar o conhecimento a respeito de um determinado fenômeno.

Ainda com base em Gil (2007), o presente estudo também pode ser classificado como sendo uma pesquisa descritiva, pois o mesmo procura também descrever algumas características das unidades de auditoria interna pesquisadas nos RAINTs analisados. Quanto aos procedimentos, ainda de acordo com o mesmo autor, a classificação pode ser bibliográfica e documental. É possível afirmar que se trata de pesquisa bibliográfica pois a mesma foi desenvolvida com base em material já elaborado pela comunidade acadêmica, composto de artigos científicos e livros. Ao definir a pesquisa como documental, tem-se como referência a utilização de fontes ainda não trabalhadas cientificamente como os RAINTs disponibilizados pelos bancos em seus sítios na rede mundial de computadores.

Esta pesquisa considera aspectos da abordagem mista, ou seja, tanto da qualitativa quanto da quantitativa, defendida por Creswell (2010), pois ao mesmo tempo que se utilizou de quadros compostos de números e percentuais, foram considerados textos e informações descritivas contidas nos Relatórios dos bancos pesquisados.

A população pesquisada é formada por quatro instituições, as quais têm o Governo Federal como acionista: Banco da Amazônia S.A. (BASA), Banco do Brasil S.A. (BB), Banco do Nordeste do Brasil S.A. (BNB) e Caixa Econômica Federal (CEF). Apenas a CEF é uma empresa pública, ou seja, capital exclusivamente público. As demais instituições financeiras contam com acionistas privados como participantes do capital social.

4. Resultados e análises

A partir da conferência dos endereços institucionais na rede mundial de computadores, identificou-se que apenas o BB disponibiliza o RAINT desde a publicação da referida Instrução. Importante destacar que a Instrução Normativa (IN) determina que, após 30 dias da sua conclusão, o Relatório deverá ser publicado na página do órgão ou entidade na internet em local de fácil acesso pelos órgãos e cidadãos interessados, assegurada a proteção da informação sigilosa e da informação pessoal. O quadro a seguir demonstra que somente o BB atendeu plenamente à IN quanto à publicação do RAINT em todos os exercícios sociais, desde a criação da mesma. Por outro lado, o BNB somente disponibilizou o Relatório do ano de 2017 em sua página na internet e a CEF ainda não disponibilizou o Relatório referente ao último exercício social.

Quadro 3: Publicação do RAINT

Instituição	Publicação do RAINT		
	2015	**2016**	**2017**
BASA	Não	SIM	SIM
BB	SIM	SIM	SIM
BNB	Não	Não	SIM
CEF	SIM	SIM	Não

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores (2018)

Como já informado na pesquisa, a IN permite ao órgão federal preservar algumas informações classificando-as como “INFORMAÇÃO SIGILOSA” em seu RAINT. A leitura do Relatório do BASA permitiu constatar que o mesmo não contém a expressão “INFORMAÇAO SIGILOSA”. Já as demais instituições fazem bastante uso de tal expressão ao longo de seus relatórios. Deste modo, percebe-se no BASA um maior potencial de informação possibilitado pelo RAINT.

Analisando, especificamente, o que se solicita no item VI do artigo 15 da referida IN, no que se refere aos temas, as instituições devem evidenciar quais foram os abordados nas capacitações realizadas. O BB não apresentou ao longo dos três anos um detalhamento sobre os temas que foram contemplados em seus eventos de capacitação, no entanto, merecem destaque os seguintes itens apresentados por esta instituição como ações de capacitação:

Quadro 4: Eventos de capacitação de profissionais da auditoria interna no BB

Ano	Evento	Quantidade funcionários capacitados
2015	Curso Fundamentos de Auditoria Integrada (FAI)	187
2015	Oficinas de Instrumentalização da Auditoria	187
2015	MBA Auditoria Interna – Fundação Getúlio Vargas	100
2015	Formação de Mentores da Auditoria Interna	52
2015	1° Workshop Desenvolvimento de Líderes	51
2016	2° Workshop Desenvolvimento de Líderes	25
2016	Workshop de Auditoria Especial	23
2016	Curso Fundamentos de Auditoria Integrada (FAI)	103
2016	Oficinas de Instrumentalização da Auditoria	35
2016	MBA Auditoria Interna – Fundação Getúlio Vargas	100

2017	Curso Fundamentos de Auditoria Integrada (FAI)	34
2017	Oficinas de Instrumentalização da Auditoria	114
2017	Workshop Desenvolvimento de Líderes	32

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores (2018).

O quadro 4 evidencia que o BB proporciona diversas formas de ações de capacitação, até mesmo formação acadêmica, para aqueles que atuam na auditoria interna. Promover a elevação da formação acadêmica demonstra uma interessante preocupação da instituição na qualidade do seu pessoal envolvido com as atividades da auditoria interna – o que pode ser uma boa prática a ser considerada pelas demais instituições.

O BNB, em seu RAINT de 2017, não oferece maiores informações quanto aos temas abordados nas capacitações e nem mesmo em relação ao quantitativo de profissionais capacitados. Há, nesta parte do Relatório do BNB, três indicações de "Informação Sigilosa". Deste modo, não foi possível avaliar quanto ao atendimento deste item da IN no citado banco.

No caso do BASA, os temas contemplados nas capacitações, assim como o quantitativo de profissionais capacitados, a carga horária aplicada e a relação com os trabalhos programados são facilmente identificados. Adicionalmente, o RAINT do BASA evidencia outras informações como modalidade da capacitação e o status do evento. Por tais motivos, o RAINT do BASA é o que melhor se apresenta frente ao requisitado na IN. No quadro a seguir, são apresentados os eventos de capacitação e os temas informados pelo BASA e sua relação com os planejamentos da Auditoria, referentes ao exercício social de 2017:

Quadro 5: Ações de capacitação desenvolvidas pelo BASA

Missão	Situação	Tema realizado	Modalidade	CH	Serv.	Status
2017/015	Programado	Contabilidade para fundos de pensão	Externo local - à distância	20	3	Realizado
2017/016	Programado	Gestão de riscos operacionais nos fundos de pensão	Externo local - à distância	10	3	Realizado
2017/017	Programado	Controles internos em fundos de pensão. Conceitos fundamentais.	Externo local - à distância	12	5	Realizado
2017/018	Programado	Gestão de pessoas	Externo local - à distância	30	1	Andamento
2017/019	Programado	ISO/IEC 20000 fundamentos com certificação	Externo local - à distância	24	2	Realizado
2017/020	Programado	GLEIM online para certificação cia - parte 1, 2 e 3	Externo local - à distância	40	2	Andamento
2017/021	Programado	Certificação Profissional Ambima (CPA) 20	Externo local - presencial	80	2	Andamento
2017/022	Programado	Trilha de atuária I - fundamentos atuariais em previdência complementar.	Externo local - à distância	16	3	Realizado
2017/023	Programado	Trilha de atuária II - desenho, financiamento e avaliação de planos de benefícios.	Externo com deslocamento	16	1	Realizado
2017/024	Substituído	Entendendo o plano de benefícios previdenciários	Externo local - à distância	8	2	Realizado
2017/025	Programado	Auditoria governamental. Fiscalização, análise e controle interno.	Externo com deslocamento	32	1	Realizado
2017/026	Programado	Auditoria de fraudes e canal de denúncias	Externo com deslocamento	22	1	Realizado
2017/027	Programado	Formação básica de auditores internos - nível I	Externo com deslocamento	32	4	Realizado
2017/028	Programado	*Certified internal auditor* (Cia), incluindo habilitação e exames partes 1, 2 e 3	Externo local – à distância	2	2	Andamento

Missão	Situação	Tema realizado	Modalidade	CH	Serv.	Status
2017/029	Programado	Procedimento administrativo disciplinar	Externo local - presencial	24	8	Realizado
2017/030	Programado	Congresso e exposição de tecnologia da informação das instituições financeiras (CIAB).	Externo com deslocamento	24	2	Realizado
2017/031	Substituído	Congresso de excelência em gestão: governança, ética empresarial e transparência	Externo com deslocamento	8	1	Realizado
2017/032	Programado	Congresso brasileiro de auditoria interna (CONBRAI).	Externo com deslocamento	24	4	Realizado

Fonte: BASA (2018).

Com a pesquisa e a leitura do RAINT do BASA, verificou-se que o mesmo possibilita ações de capacitação promovidas interna e externamente. Contudo, não foi possível identificar ações de capacitação em nível acadêmico.

A CEF, por sua vez, apresentou a descrição de suas atividades de capacitação em 2016 informando as ações, os temas abordados, a carga horária e o número dos servidores capacitados. Entretanto, não foi realizada uma relação direta das ações com os trabalhos programados. O próximo quadro demonstra o que foi observado pela pesquisa.

Quadro 6: Ações de capacitação desenvolvidas pela CEF

Descrição das ações de capacitação	Carga horária	Quant auditores
Segmento - Capacitação - AUDIT		
Ação Produção de documentos de Auditoria	26	324
Segmento - Contratação, Logística e Segurança		
Ação "Caravana da Contratação AUDES" realizadas em 9 regionais.	8	102
Segmento - Auditoria Eletrônica		
Capacitação de auditores que compõem as equipes especializadas de auditoria eletrônica na Matriz e nas Regionais. Ações:		
• Integração de dados com Pentaho	40	6
• Linguagem R	30	12
• Oficina ACL	16	14
• Oficina SQL	26	9
Segmento - Crédito Comercial		
Eventos: Fórum de Crédito Comercial" realizado por videoconferência, via lync, com a equipe especializada no segmento.	8	52
1º Seminário de Auditoria Interna em Crédito Rural	16	33
Segmento - Crédito Imobiliário		
Capacitar auditores internos para aplicação dos programas de auditoria nas operações de crédito imobiliário: • Fórum Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV); • Fórum Habitação de Mercado; • Fórum Entidades Urbanas.	3	36
Segmento – FCVS		
Evento: Workshop FCVS 2016 - Capacitação dos auditores especializados no processo FCVS	24	39
Segmento – FGTS		
Fórum discussão do Programa de Auditoria FGTS Pagamento	13	31
Segmento - Finanças e Mercado de Capitais		
Capacitação em finanças e mercado de capitais: • Curso Mercado Financeiro e de Capitais – Finanças Avançadas realizado pela CNF – Confederação Nacional das Instituições Financeiras.	16	2
Capacitação Interna para Equipes de Riscos Corporativos, Gestão de Capital, Recuperação e Cobrança de Crédito, Finanças e Recursos de Terceiros:	40	40

Descrição das ações de capacitação	Carga horária	Quant auditores
• 3º Seminário de Auditoria Interna em Finanças e Risco; • Basiléia III: Gerenciamento e Apuração de Capital, pela CNF – Confederação Nacional das Instituições Financeiras;		
Segmento – Prevenção à Lavagem de dinheiro		
6º Congresso de combate e prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.	16	1
Segmento - Previdência Privada Fechada		
37º Congresso Brasileiro de Fundos de Pensão - ABRAPP – Associação Brasileira de Entidades Fechadas de Previdência Complementar	48	2
Segmento – Riscos Corporativos e Gestão de Capital		
6º Congresso Internacional de Gestão de Riscos, FEBRABAN – Federação Brasileira dos Bancos.	16	1
Segmento - Tecnologia da Informação		
Evento: IX Workshop de TI	40	53
Segmento - Tributos e Contabilidade CAIXA		
Eventos:		
I Workshop Contábil AUDIT/AUDAE;	53	42
Curso 'in company' sobre técnicas, ferramentas e abordagens aplicáveis à auditoria contábil;	16	45
Curso Elaboração das principais Notas Explicativas das Demonstrações Contábeis de acordo com os CPC's;	20	6
Curso Revisão da nova lei das S.A.'s e dos pronunciamentos do CPCpara o fechamento do balanço de 2016.	4	20

Fonte: CEF (2017).

Quanto à descrição da carga horária dos eventos de capacitação promovidos para os que atuam na auditoria interna dos bancos pesquisados, a pesquisa identificou que também não há uma padronização no que foi relatado nos RAINTs dos bancos estudados. O quadro a seguir ilustra a quantidade geral de eventos de capacitação oferecidos para os profissionais que atuam na auditoria interna dos bancos investigados.

Quadro 7: Carga horária (em horas) de capacitação dos funcionários da auditoria interna

Exercício Social	BASA	BB	BNB	CEF
2017	3.464	38.784	Não Informado	-
2016	2.291	49.363	-	25.969
2015	-	48.662	-	17.878

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores (2018)

Como observado no quadro 7, o BNB não informou o quantitativo de horas aplicado na capacitação dos profissionais da auditoria interna. Já os demais bancos apresentaram tal informação em seus RAINTs. Em termos absolutos, o BB é a instituição que oferece o maior quantitativo de horas de capacitação para os que atuam na auditoria interna. Ressalta-se, porém, que neste banco ocorreu significativa redução na quantidade horas de capacitação durante os três anos. Já no caso da CEF, que disponibilizou os RAINTs de 2015 e 2016, percebe-se que houve uma elevação considerável na quantidade de horas de capacitação no período observado, sendo a segunda instituição que apresentou os maiores quantitativos em números absolutos. O BASA, até mesmo por ser uma instituição de porte menor quando comparado com o BB e a CEF, ofereceu menor quantitativo de horas de capacitação, sendo percebido também crescimento no quantitativo de horas de capacitação para o Banco da Amazônia.

A leitura dos RAINTs permitiu também identificar o quantitativo em termos percentuais de ações de capacitação realizadas para a maior parte dos bancos, com exceção do BB. Os percentuais apresentados no quadro a seguir considera o percentual de ações de capacitação alcançado na relação entre o que foi realizado e o que estava na programação das referidas instituições. Neste quadro, percebe-se que os bancos de menor porte (BASA e BNB) superaram consideravelmente o quantitativo de horas programadas para ações de capacitação de suas equipes de auditoria interna. No caso da CEF, embora tenha apresentado elevada quantidade de horas absolutas de treinamento, apresentou baixo percentual de realização de horas de capacitação de seus profissionais que atuam na auditoria interna.

Quadro 8: Carga horária (em percentual) de capacitação dos funcionários da auditoria interna

Exercício Social	BASA	BB	BNB	CEF
2017	155	Não Informado	129,7	-
2016	119	Não Informado	-	50,1
2015	-	Não Informado	-	33,4

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores (2018).

Percebe-se pela análise dos quadros 7 e 8 que BASA e BNB superaram a carga horária planejada para a capacitação de seus quadros. A CEF, por outro lado, apresentou resultados bastante reduzidos se comparados com o planejamento. Identifica-se, entretanto, que BASA e CEF apresentaram crescimento em carga horária (tanto em percentual quanto em quantidade de horas) durante os anos em que seus RAINTs foram disponibilizados na internet. No caso do BB, embora sejam apresentados elevadas quantidade de horas para capacitação, não foi possível avaliar quanto ao percentual de atingimento.

Ainda considerando os dois quadros anteriores, as justificativas apresentadas pela CEF para ao não atingimento da meta de capacitação incluem: a perda de empregados que atuavam na auditoria interna (39 apenas no ano de 2016), a realização de movimentos grevistas por diversos dias (aproximadamente 30 dias no ano de 2016) e o surgimento de “demandas supervenientes”. Cumpre ressaltar que, no caso da CEF, a auditoria interna pode ficar fragilizada em termo de operações e conhecimentos, visto que as ações programadas, em tese, estariam relacionadas com os trabalhos de auditoria programados para o período.

Embora a IN não mencione forma explícita quanto à necessidade de informar sobre as certificações externas, as instituições procuraram evidenciar o que realizaram. O BB informou em seu RAINT de 2017 que foram obtidas as seguintes: *Certified Internal Auditor (CIA) e Certified Information Systems Auditor (CISA).* O BASA, por sua vez, apresentou no ano de 2016 a informação de que um colaborador obteve certificação internacional *Certification in Control Self Assessment (CCSA)* e dois colaboradores obtiveram quatro certificações internacionais *ITIL® intermediate service capability: Service Offerings and Agreements (SOA), Planning, Protection and Optimization (PPO), Release, Control and Validation (RCV) e Operation Support and Analyses (OSA*). Em 2017, o BASA relatou que dois de seus colaboradores obtiveram a designação *Internal Audit Practitioner,* a qual fornece uma base comum de competências e conhecimentos relacionados às melhores práticas de Auditoria Interna. A designação declara conhecimento e aptidão adquiridos durante o progresso nas partes 2 e 3 do exame *Certified Internal Auditor* (CIA)

- única designação para auditores internos aceita globalmente. Essa certificação demonstra profissionalismo do auditor interno e confere ganhos de qualidade para as estruturas de Auditoria Interna, bem como permite alinhamento com as melhores práticas internacionais de auditoria interna.

5. Considerações finais

A presente pesquisa quis identificar como estão sendo capacitados os profissionais da auditoria interna dos bancos federais no Brasil. Foi possível verificar que a área de auditoria interna destas entidades realiza continuamente capacitações para seus profissionais, promovendo, em alguns casos, até mesmo certificações em nível internacional e/ou elevação na formação acadêmica. Em alguns dos bancos pesquisados, identificou-se a utilização de eventos de capacitação tanto na modalidade presencial quanto à distância.

Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, foi possível verificar que a literatura ainda não contém estudos relacionados com o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT). A escassez de estudos apontada pode ser justificada por se tratar de um documento recentemente inserido dentre os demais obrigatórios para as instituições vinculadas à administração pública direta e indireta na esfera federal, além do fato de que temas relacionados com a "auditoria interna" ainda são pouco estudados na literatura brasileira, conforme denunciado por Souza *et al* (2018). Ainda sobre o RAINT, a legislação determina os conteúdos mínimos que devem ser apresentados no relatório, garantindo a preservação de informações que forem classificadas como Sigilosas.

Percebeu-se, com a leitura dos RAINTs, que, embora estejam todos os bancos pesquisados vinculados ao mesmo órgão de controle interno, não há padronização quanto à sua formatação pelos bancos federais. Isto pode dificultar a análise quanto ao atendimento pleno do disposto na IN e, mais ainda, quanto à efetividade de seus conteúdos. Outra constatação desta pesquisa é que apenas o BB publicou nos três últimos anos o seu RAINT.

O RAINT apresentado pelo BASA foi considerado por esta pesquisa como o que melhor atende ao disposto no item VI, do artigo 15, da Instrução Normativa n° 24, de 17/11/2015, pois indica de forma objetiva: a descrição das ações de capacitação realizadas, com indicação do quantitativo de servidores capacitados, carga horária, temas e a relação com os trabalhos programados. O RAINT do BASA poderia ser adotado para os demais bancos federais como modelo.

Importante destacar que a CEF demonstrou fragilidades no processo de capacitação de sua auditoria interna, pois não alcançou satisfatoriamente o planejamento de horas de formação em nenhum dos RAINTs publicados. O não atingimento das horas de capacitação previstas poderá prejudicar consideravelmente o planejamento e a atuação da auditoria interna daquela instituição.

Por meio da presente pesquisa, verificou-se que o profissional de auditoria interna em instituições bancárias vinculadas ao governo federal tem recebido de tais entidades capacitação constante em temas relacionados à sua área de atuação e às respectivas instituições. Não foi possível, contudo, aprofundar a avaliação e nem mesmo a comparação entre os próprios bancos federais e os de outra natureza.

Como contribuições desta pesquisa podem ser citadas: realização de um diagnóstico quanto ao processo de capacitação atual dos auditores internos que atuam nos bancos federais brasileiros,

provocação quanto à atenção que pode ser dada ao RAINT como fonte relevante de informação para acionistas e para o cidadão junto às instituições federais, a proposição ao órgão de controle interno do Ministério da Fazenda para que padronize a elaboração do RAINT entre as instituições bancárias a ele vinculadas. Sugere-se, para pesquisas futuras, que sejam realizadas comparações com o RAINT emitido por outras instituições federais, visando verificar similaridades com outros modelos de relatório e/ou a realização de estudo de caso em cada um dos bancos aqui pesquisados para melhor detalhamento e entendimento das atividades anuais realizadas pelas equipes de auditoria interna. Outra possível investigação futura é a comparação entre a capacitação realizada por um banco federal e outro que seja particular e até mesmo comparação com bancos similares em outras nações.

Além disso, recomenda-se que o RAINT possa ser mais utilizado pela academia para estudos relacionados às atividades desenvolvidas, capacitação de seu corpo funcional, dentre outros conteúdos relevantes informados em tal Relatório. O RAINT pode ser considerado um documento bastante útil para que acionistas e cidadãos possam conhecer mais sobre a gestão e o controle interno das entidades públicas federais.

Referências

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ARAUJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. **Fundamentos da Auditoria: A Auditoria das demonstrações financeiras em um contexto geral**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

BRASIL. Ministério da Transparência. Instrução Normativa n° 24, de 17/11/2015. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências**.** Disponível em:< http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf>. Acesso em: 20 jun 2018.

CARVALHO NETO, A. A., FREITAS, C. A. S., CRUZ, I. B., AKUTSU, L. **Auditoria Governamental / Tribunal de Contas da União**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução Nº 986, de 21 de novembro de 2003. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC-TI. Da Auditoria Interna**. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf>. Acesso em: 20 jun 2018.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002

CRESWELL, J. W. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

FURLANI, J. R. A. **Como funciona o Sistema Financeiro Nacional**. Apresentação Banco Central do Brasil. Disponível em< http://www.bcb.gov.br/Pre/bcUniversidade/Palestras/Palestra_SFN_04062013_Furlani.pdf>. Acesso em: 20 jun 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. (n.d.). Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>. Acesso em 08 mai. 2017.

LINS, L. S. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa: atualizada e revisada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

REIS, G. M. R. **O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados das empresas auditadas**. 2009, 160f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, Bahia, Brasil. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8477/1/Reis.pdf.>. Acesso em:08 mai. 2017.

SOUZA, R. G.; MACHADO, M. R. R.; MACHADO, L. S**. Um panorama das pesquisas acadêmicas sobre auditoria interna publicadas em periódicos e congressos nacionais**. In: XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo, 25 a 27 de julho de 2018. http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/958.pdf