

Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro

Alexandre Fernandes Monteiro (Unisinos) - prof.alexandremonteiro@gmail.com

Resumo:

Este trabalho teve por objetivo identificar os fatores geradores de custos ocultos no Exército Brasileiro (EB) em atividades de uma de suas unidades de auditoria interna. Trata-se de pesquisa descritiva com uso de técnica qualitativa e quantitativa, aplicada a estudo de caso único. Os dados foram coletados por meio de entrevistas com auditores, de análise de conteúdo de documentos e observação in lóquo realizadas no período de outubro de 2014 a março de 2015, complementados por questionário aplicado aos auditados. Os fatores geradores de custos ocultos identificados foram a inobservância, por parte dos auditores, de gestão ineficiente e de fraudes em unidades auditadas; a necessidade de se investigar e apurar, posteriormente, tais fraudes não identificadas ao longo das auditorias; e o conseqüente impacto negativo na imagem da Instituição pela divulgação destas através de canais externos, como imprensa, Tribunal de Contas e Poder Judiciário. As prováveis causas para a incidência em tais custos ocultos foram a existência de lacunas de competência nos auditores em áreas específicas, como engenharia e saúde; o grande número de unidades auditadas anualmente em contraposição ao pequeno número de auditores; o tempo consumido dos auditores em atividades militares distintas à auditoria; a incapacidade dos controles internos administrativos impedirem fraudes e erros tendo em vista a auditoria interna não torná-los eficazes por meio de assessoramento; a incapacidade da auditoria interna descobrir as fraudes e erros oportunamente durante as auditorias planejadas, exigindo apuração extra não programada.

Palavras-chave: *Custos ocultos. Auditoria. Exército Brasileiro.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro

Resumo

Este trabalho teve por objetivo identificar os fatores geradores de custos ocultos no Exército Brasileiro (EB) em atividades de uma de suas unidades de auditoria interna. Trata-se de pesquisa descritiva com uso de técnica qualitativa e quantitativa, aplicada a estudo de caso único. Os dados foram coletados por meio de entrevistas com auditores, de análise de conteúdo de documentos e observação *in lóquo* realizadas no período de outubro de 2014 a março de 2015, complementados por questionário aplicado aos auditados. Os fatores geradores de custos ocultos identificados foram a inobservância, por parte dos auditores, de gestão ineficiente e de fraudes em unidades auditadas; a necessidade de se investigar e apurar, posteriormente, tais fraudes não identificadas ao longo das auditorias; e o conseqüente impacto negativo na imagem da Instituição pela divulgação destas através de canais externos, como imprensa, Tribunal de Contas e Poder Judiciário. As prováveis causas para a incidência em tais custos ocultos foram a existência de lacunas de competência nos auditores em áreas específicas, como engenharia e saúde; o grande número de unidades auditadas anualmente em contraposição ao pequeno número de auditores; o tempo consumido dos auditores em atividades militares distintas à auditoria; a incapacidade dos controles internos administrativos impedirem fraudes e erros tendo em vista a auditoria interna não torná-los eficazes por meio de assessoramento; a incapacidade da auditoria interna descobrir as fraudes e erros oportunamente durante as auditorias planejadas, exigindo apuração extra não programada.

Palavras-Chave: Custos ocultos. Auditoria. Exército Brasileiro.

Área Temática: custos aplicados ao setor público

1 Introdução

Os custos ocultos podem originar-se a partir de falhas estruturais relacionados aos mecanismos de controle, conforme Martins et al. (2013), e a auditoria tem potencial para mitigar esta difusão. Para isso, o conceito de auditoria tem se ampliado com a evolução tecnológica em um mundo globalizado que gera complexidade na administração dos negócios cujas transações são contabilizadas em tempo real e as normas de governança e que regulamentam a profissão do auditor evoluem constantemente (PINHEIRO; CUNHA, 2003).

Para o Instituto dos Auditores Internos (IIA), o papel do auditor é relevante na manutenção da governança no setor público ao reduzir os riscos de não se cumprirem as metas acertadas com a sociedade, possibilitando a *accountability* que permite ao cidadão e às empresas acompanharem a evolução da gestão deste setor (IIA, 2012).

Nesse contexto, a gestão de custos torna-se estratégica na busca da eficiência e eficácia das organizações, sejam elas públicas ou privadas. Desta forma, no setor público, cujos serviços são responsáveis pela geração da maior parcela de valor, compreender a dinâmica dos custos é uma necessidade perante o nível atual de exigência da sociedade.

Fazendo um resgate temporal sobre estudos que tratam da ação negativa dos custos ignorados em uma organização, Miller e Vollman (1985) relataram que os gestores desconheciam o impacto dos custos indiretos no que chamaram de *hidden factory* (fábrica escondida, literalmente). Para esses autores, a razão destes custos serem ignorados pelos gestores estava na ineficácia dos métodos de custeio tradicionais baseados no volume (mão-de-obra) que distorciam o direcionamento dos custos indiretos. A resposta para a imprecisão

apontada em *The Hidden Factory* viria por meio do método ABC que passou a considerar as atividades como base para o direcionamento dos custos indiretos.

Nesse ambiente complexo, as organizações devem perseguir a melhoria contínua dos resultados por meio de ações, como a redução dos custos ocultos (MARTINS et al., 2013). Para isso, identificar os custos ocultos é o passo inicial para que organizações baseadas no conhecimento atinjam seus objetivos

O objetivo desta pesquisa foi mapear, em uma unidade de auditoria interna, os fatores geradores de custos ocultos não captados pelas simplificadas e tradicionais práticas de contabilidade de custos adotadas que, conforme Souza et al. (2013), provocam o desconhecimento dos desperdícios comumente desprezados. Assim, a pergunta que norteou a pesquisa foi: quais os fatores geradores de custos ocultos na atividade de auditoria interna de uma unidade do setor público?

Este estudo se justifica pela ausência de trabalhos sobre custos ocultos em atividades de auditoria no setor público, mais especificamente de origem militar. Os resultados encontrados podem auxiliar os gestores públicos no aperfeiçoamento de processos e na busca da eficiência ao considerá-los em seus sistemas de contabilidade de custos. Espera-se contribuir com a pesquisa sobre a gestão estratégica de custos, sobretudo no setor público, especificamente na área militar, por seu acervo limitado de trabalhos quando comparado ao privado e pela dificuldade de acesso às informações por estar inserido em instituição da área de defesa.

Para atingir este objetivo, o trabalho foi organizado com base nesta introdução, em um referencial teórico, em uma seção contendo a metodologia e outra com os resultados e discussões, finalizando com as considerações finais.

2 Referencial Teórico

Para Silva e Severiano (2011), o resultado da interação entre a estrutura organizacional e o comportamento das pessoas geram disfunções causadoras de custos, geralmente ocultos, que impactam a performance econômica das empresas. Estas disfunções podem ser individual, de grupo de atores, de categoria, de grupos de pressão e culturais. A estrutura organizacional poderá ser de origem física, tecnológica, organizacional, demográfica e mental. Portanto, a disfunção é o ponto que, por convenção, vai assinalar o diferencial entre o funcionamento esperado e o atingido e que está na origem de um agregado de custos ocultos (SILVA; SEVERIANO, 2011).

Estudos realizados em fábricas apontaram ser a gestão dos custos ocultos uma vantagem competitiva. Após identificadas as disfunções, a implementação de políticas de gestão de recursos humanos, como o uso da remuneração com efeito motivador, podem gerar impactos positivos sobre a produtividade do trabalhador e absenteísmo, desde que se atue de forma concomitante na prevenção à redução de acidentes de trabalho (FRICK; GOETZEN; SIMMONS, 2013).

De acordo com Martins et al. (2013), a maioria dos custos ocultos originam-se nas ineficiências relacionadas às atitudes e ao comportamento dos gestores e, ainda, de problemas estruturais relacionados aos mecanismos de controle e modos de operação das entidades. Os autores inferem, ainda, que a não divulgação de um passivo contingencial ou a omissão ou erro com relação ao risco da sua ocorrência contribuem para a geração de custos de natureza oculta (MARTINS et al., 2013).

Para especialistas em gestão da qualidade, os custos da falta de qualidade representam cerca de 30% dos custos totais das organizações (SRIVASTAVA, 2008). Este número é corroborado pela pesquisa de Snieska, Daunoriene e Zekeviciene (2013) que mediu o custo da qualidade em empresa do setor de saúde, chegando ao mesmo percentual. Nessa pesquisa os

autores consideram como custo visível da qualidade o oriundo do *goodwill* da carteira de clientes e como oculto o impacto negativo na imagem da marca.

O custo oculto da qualidade oriundo da perda do potencial na carteira de clientes, nasce da redução de potencial em fatores como conforto no ambiente, nível de atenção dado pelos funcionários aos clientes, abrangência dos serviços prestados, flexibilidade de pagamento, agenda conveniente, segurança, dentre outros. O custo advindo do impacto negativo na imagem considera a estrutura composta por imagem interior da organização, cultura organizacional, imagem pessoal dos executivos, dentre outros elementos da organização (SNIESKA; DAUNORIENE; ZEKEVICIENE, 2013).

2.1 Custos Ocultos e Auditoria

Para Cardozo (2013, p. 30), Auditoria é “o estudo e avaliação sistemáticos de transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes”. Ainda conforme o autor, a auditoria interna e a externa muito se assemelham no uso de procedimentos técnicos, diferenciando-se quase que exclusivamente pela independência com que os trabalhos são conduzidos (CARDOZO, 2013).

As exigências técnicas e comportamentais da atividade de auditoria interna requerem elevado nível de pensamento crítico e lógico, capacidade de análise e poder de influência sobre os tomadores de decisão (SARENS; 2009). Nesse sentido, segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), o papel das auditorias governamentais voltou-se para a avaliação abrangente dos controles internos, com ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, abstraindo-se da função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas (BRASIL, 2009).

Para Alves (2013), o auditor público deve reunir competências como liderança e qualificações necessárias para realização da totalidade das auditorias exigidas pelo seu mandato. De acordo com Sarens (2009), a maioria das normas que tratam de auditoria interna buscam definir um perfil adequado para o auditor baseado nos seguintes aspectos: (1) background educacional, (2) experiência profissional, (3) certificação profissional, (4) educação continuada, (5) habilidades comportamentais, (6) habilidades técnicas e (7) competências.

Os custos ocultos manifestam-se em serviços de auditoria a partir das disfunções geradas pela interação entre pessoas (comportamento) e a estrutura organizacional (SILVA; SEVERIANO, 2011). Estes custos, de difícil identificação por sua natureza, podem ter origem nos julgamentos profissionais enviesados acionados inconscientemente em trabalhos de auditoria pelos fatores **ambiguidade**, **interesse comum** e **aprovação**, conforme Bazerman, Loewenstein e Moore (2002).

A **ambiguidade** caracteriza-se pela carga de subjetividade contida na informação contábil que para muitos usuários é um número preciso, quando de fato é uma aproximação da realidade. O **interesse comum** baseia-se na relação comercial mútua construída a partir da necessidade de os auditores aprovarem a gestão de quem os remunera. A **aprovação** assenta-se na tendência de um viés calcado na influência que a posição de um auditado exerce sobre a opinião de um auditor, como no caso de empresa reconhecida no mercado o que tende a influenciá-lo para julgamento positivo sobre a gestão (BAZERMAN; LOEWENSTEIN; MOORE, 2002).

Somados a esses três fatores, condições ligadas a natureza humana amplificam este enviesamento do julgamento do auditor: **familiaridade**, **desconto** e **escalada**. A familiaridade relaciona-se diretamente ao interesse comum e representa a pré-disposição do auditor em aprovar a gestão daqueles com quem convive profissionalmente. O **desconto** é a tendência de o auditor retardar julgamentos negativos em eventos cujas consequências danosas se desenrolarão somente após longo prazo, adiando o conflito. A **escalada** é a tendência do auditor reduzir um julgamento negativo de efeito pouco danoso que somado a vários outros de mesma

natureza acaba por consubstanciar uma situação crítica na gestão da empresa auditada (BAZERMAN; LOEWENSTEIN; MOORE, 2002).

De acordo com Button et al. (2015), deve-se adicionar uma série de custos adicionais ao valor inicial levantado nas fraudes, como os custos da investigação, suspensões de pessoal, afastamento por doença, problemas de disciplina interna, sanções externas, substituição de pessoal permanente, bem como os custos intangíveis. A pesquisa conduzida por estes autores em 45 casos de fraudes cometidas por gestores e funcionários de grandes organizações, concluiu que os custos ocultos foram responsáveis por aumento substancial sobre a perda inicial causada pela fraude isoladamente. A maioria das fraudes referem-se a valores até 100 mil libras e ocorreram em organizações que prestam serviços financeiros, seguidas por entidades públicas. A Tabela 1 apresenta as fraudes pesquisadas por Button et al. (2015) divididas por grupos de montantes, os respectivos percentuais de custos ocultos e o valor total da fraude considerados os cultos ocultos daí decorrentes.

Quadro 1: Impacto dos custos ocultos sobre o valor da fraude

Fraude Isolada (£)	Aumento Médio, considerados custos ocultos (%)	Valor Médio da Fraude, computados custos ocultos (£)
Até 25.000	265%	Até 91.250
Até 100.000	117%	Até 217.000
Até 1.000.000	45%	Até 1.450.000
TODOS (inclusive acima de 1.000.000)	14%	-

Fonte: Button et al. (2015)

O artigo aponta para a necessidade de investimento em prevenção a fraudes dado o substancial custo oculto daí advindo (BUTTON et al., 2015).

De outra parte, em uma perspectiva voltada à mensuração do retorno do trabalho de auditoria, pesquisa realizada por Imoniana, Matheus e Perera (2014) mostrou que os gestores de 30 departamentos de auditoria interna de empresas brasileiras executam controles referentes a valores que envolvem economias geradas e otimização de recursos a partir de seus trabalhos.

3 Metodologia da Pesquisa

Trata-se de pesquisa de natureza aplicada e visa empreender suas descobertas a uma situação específica existente, materializada em custos desconhecidos pela organização e, portanto, não gerenciados, incorridos em uma entidade pública. O objetivo da pesquisa é descritivo e o método adotado é, em parte, qualitativo por examinar e refletir de forma mais subjetiva sobre as atividades sociais e humanas e, em parte, quantitativo por utilizar-se da estatística descritiva no exame de informações (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Foi elaborado o protocolo de estudo de caso, conforme Yin (2010), no qual definiram-se um questionário para a condução das entrevistas com auditores (semi-estruturado) e outro para captação da percepção dos auditados (estruturado), outras fontes de dados, além de cronograma de pesquisa.

A coleta de dados deu-se pela transcrição das entrevistas, pela análise de documentos fornecidos e pela observação in loco. As perguntas que conduziram as entrevistas foram elaboradas com base no referencial teórico e passaram por pré-teste com membros de outra unidade de auditoria do EB. Os documentos fornecidos, após a assinatura de termo de confidencialidade pelos pesquisadores, foram relatórios de auditoria, manual de auditoria do EB, prestação de contas anual das unidades auditadas, plano anual de atividades de auditoria 2013 e tomadas de contas.

Com o objetivo de se confirmar ou complementar as informações colhidas a partir das entrevistas com os auditores, análise documental e observação *in lóquo*, foi aplicado questionário contendo 15 perguntas extraídas da pesquisa de Camargo (2012) que buscou captar a percepção do auditado sobre as competências do auditor. Camargo (2012) criou questionário contendo 40 perguntas agrupadas em habilidades distintas, conforme Quadro 2, baseando-se em pesquisas de diversos estudiosos.

Quadro 2: Agrupamentos de habilidades em auditoria

HABILIDADES	DESCRIÇÃO
Habilidades Intelectuais	O grupo de habilidade intelectuais compreendem competências que permitem ao auditor identificar informações relevantes, resolver problemas desde os mais simples até os mais complexos, tomar decisões acertadas e exercer um bom julgamento nas mais variadas situações durante os trabalhos de auditoria
Habilidades Pessoais	As habilidades pessoais estão relacionadas com as atitudes e comportamentos do auditor. Envolvem aspectos ligados a postura do profissional durante os trabalhos de auditoria, como a capacidade de adaptação a novas situações, espírito empreendedor, criatividade, dinamismo e autoconfiança
Habilidades Interpessoais e de Comunicação	Uma característica essencial na profissão de auditoria é a capacidade de saber relacionar-se com outras pessoas. É importante que o auditor tenha capacidade, tanto de relacionar-se bem com seus colegas de trabalho, como também com as mais variadas pessoas que tiverem contato durante os trabalhos de auditoria. Além disso, os auditores devem ter facilidade em transmitir e receber informações, tendo em vista que comumente são solicitados a apresentar e defender seu ponto de vista. É preciso também que estes profissionais saibam administrar as mais variadas situações de conflitos que envolvem os trabalhos de auditoria e ainda tenham a habilidade de considerar opiniões diversas às suas
Habilidades Organizacionais e de Gestão de Negócios	As habilidades organizacionais e de gestão de negócios estão ligadas ao papel do auditor na gestão dos trabalhos de auditoria e também relacionadas a um papel mais ativo do auditor na compreensão e atendimento das necessidades apresentadas pelas empresas auditadas

Fonte: Camargo (2012)

As perguntas utilizadas (15 de 40) foram as que poderiam confirmar a existência de disfunções em habilidades intelectuais e organizacionais e de gestão de negócios. Com o fulcro de reduzir o questionário aplicado aos auditados e dar um foco em competências ligadas ao conhecimento técnico do auditor, confirmando os dados colhidos a partir das entrevistas, os demais agrupamentos de habilidades definidos por Camargo (2012) não foram alvo desta pesquisa. Portanto, diante da afirmação encontrada na literatura sobre a existência de disfunções em auditoria e seu potencial gerador de custos ocultos, a percepção do auditado sobre o auditor apresenta-se como fonte de informação sobre lacunas de conhecimentos profissionais não evidenciadas nas entrevistas, estudo documental e observação. O Quadro 3 apresenta as questões aplicadas ao auditados.

Quadro 3: Questões sobre a percepção dos auditados a respeito das competências dos auditores

Habilidades	Perguntas feitas aos auditados para buscar a percepção sobre lacunas de competências nos auditores
Raciocínio crítico	Demonstra habilidade para interpretação e avaliação das observações, comunicações, informações e argumentações
Habilidades de Pesquisa	Apresenta capacidade de realizar pesquisas e buscar novas fontes de informação para ajudar a resolver problemas difíceis, desenvolvendo métodos para obter o que é necessário mesmo quando a informação não está disponível.
Habilidade de Coleta de Dados	Tem habilidade para coletar dados e informações durante os trabalhos de auditoria

Habilidades de Investigação	Apresenta curiosidade e habilidade ao fazer perguntas. Questiona vários aspectos do que está sendo investigado
Resolução de Problemas	Identifica e escolhe a alternativa mais adequada para a solução de um problema. Quando se depara com um problema é capaz de desenvolver novas estratégias para resolvê-lo
Capacidade de Fazer Exceções	Ele (a) sabe quando seguir as estratégias de decisão estabelecidas ou quando seguir estratégias de decisão alternativas (não tem apenas um caminho para resolver os problemas)
Habilidades Analíticas	Quando se depara com problemas complexos, sabe analisá-los dividindo-os em partes de mais fácil solução. Trabalha com estas partes de modo a obter uma solução para o problema como um todo
Inteligência	Tem um alto nível de inteligência e compreende as situações relacionadas a problemas complexos rapidamente
Raciocínio Rápido	Rapidamente percebe relações de dados e é capaz de visualizar eventos futuros e ameaças. Pensa, toma decisões e reage rapidamente, especialmente quando os fatos acontecem em ritmo acelerado
Processamento multivariado	Processa a informação em interação com outras peças de informação. Reconhece as interrelações entre os vários tipos de provas/evidências
Percepção	É capaz de extrair informações de um problema que os outros não podem ver. Ele (a) é perspicaz no reconhecimento e avaliação de uma situação confusa
Pensamento Lateral	Sua forma de pensar é diferente das outras pessoas, ou seja, ele (a) enxerga os problemas de forma diferente de modo a encontrar soluções simplificadas que a maioria das pessoas não vê
Capacidade identificar informações relevantes	Prontamente distingue informações ou atividades relevantes de irrelevantes. Utiliza somente o que for relevante e ignora o que é irrelevante
Julgamento profissional	Aplica seu conhecimento e sua experiência para tomada de decisões durante a realização do trabalho de auditoria
Foco no cliente	Demonstra compreender as necessidades dos clientes (auditados), realizando um atendimento personalizado para a organização auditada. Apresenta soluções para os problemas dos auditados de forma tempestiva. Tem um bom conhecimento do negócio do cliente e das suas necessidades em curto e longo prazo

Fonte: Camargo (2012)

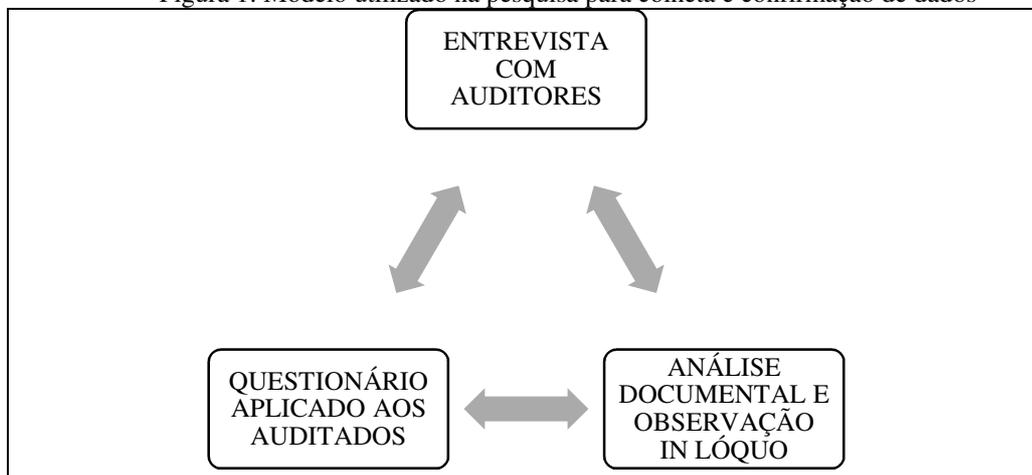
A população selecionada para responder ao questionário foi composta dos gestores que atuam diretamente com recursos públicos em 76 unidades do EB no estado do Rio Grande do Sul (ordenadores de despesas, fiscais administrativos, chefes de setor financeiro, almoxarifado, seção de aquisições, licitações e gestão de contratos e de pessoal, e seção de pagamento de pessoal), em um universo aproximado de 760 funcionários (cerca de 10 por unidade gestora).

Desse total, obtiveram-se 139 respostas, das quais uma foi desconsiderada em função de declaração do respondente informando sentir-se despreparado haja vista ter realizado contato superficial com os auditores. Trata-se de uma amostra aleatória e não-intencional com uma representatividade aproximada de 20% da população de gestores que sofrem auditoria e estabelecem contato direto com os auditores.

A aplicação deste questionário deu-se a partir de um formulário on line do Google™ Docs e foi precedida por pré-teste em uma unidade auditada por outra seção de auditoria do EB, localizada em outro estado, percebendo-se que a forma como foram redigidas são de fácil compreensão e não geraram ambiguidades nos respondentes. Foi utilizada a escala likert de 5 pontos em que o respondente avaliou a afirmação sobre a existência de determinada competência do auditor da seguinte forma: (1) discordo totalmente, ou seja o auditor de forma alguma possui aquela competência; (2) discordo; (3) nem concordo, nem discordo; (4) concordo; e (5) concordo totalmente, ou seja não há dúvida de que o auditor tem aquela competência.

As respostas foram analisadas utilizando-se da estatística descritiva com foco nas médias encontradas. Foi feita análise sobre as 138 respostas dadas a cada uma das 15 perguntas, comparadas com as respostas dos auditores às entrevistas e com os dados documentais e colhidos por meio da observação in lóquo, conforme a representação da Figura 1.

Figura 1: Modelo utilizado na pesquisa para colheita e confirmação de dados



Fonte: Adaptado de Collis e Hussey (2005)

4 Resultados e Discussão

4.1 Caracterização da Unidade Pesquisada

Para o Tribunal de Contas da União, a atividade de auditoria interna na esfera pública não deve ser confundida com unidade de controle interno ou controles internos do poder ou órgão do Poder Executivo Federal, pois integra o sistema de controle interno deste Poder (BRASIL, 2009). A auditoria interna no EB é atribuição do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx), localizado em Brasília-DF, realizada por meio das onze Seções de Auditoria e Fiscalização das Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (SAF/ICFEx) distribuídas pelo País (OLIVEIRA, 2010; GUEDES; AGUIAR, 2014).

A Unidade pesquisada localiza-se em Porto Alegre, possui 13 auditores responsáveis por auditar 76 unidades militares com autonomia para a gestão de recursos públicos, espalhadas geograficamente por todo o estado do Rio Grande do Sul. A análise da transcrição das entrevistas, dos relatórios produzidos pelos auditores após as atividades de auditoria e do plano anual das atividades de auditoria constatou a seguinte rotina por parte da unidade pesquisada:

- a) a priorização das unidades selecionadas para sofrerem auditoria baseia-se em uma matriz de risco que considera a materialidade (volume de recursos gerenciados) e a relevância (tipo de trabalho realizado e histórico da gestão);
- b) a quantidade de auditores, o número de unidades a serem auditadas e a distância a ser percorrida (da capital ao interior do estado) limitam as visitas ao máximo de duas anuais para as unidades com maior risco e ao mínimo de uma a cada dois anos para as de menor risco;
- c) cada visita de auditoria programada é feita em no máximo dois dias, no caso de unidades complexas como hospitais, e no mínimo um dia, nas de baixo risco, por equipes compostas de dois ou três auditores;
- d) além das visitas previamente planejadas, são realizadas auditorias especiais e tomadas de contas especiais com o objetivo de apurar indícios de irregularidades surgidos a partir de denúncias ou achados relevantes;

- e) o produto final do trabalho é o relatório de auditoria que após concluído e assinado pelos auditores e revisado pelo auditor mais experiente e pelo chefe da unidade de auditoria segue para apreciação e resposta da unidade auditada e para o CCIEx em Brasília;
- f) o Manual de Auditoria do EB - Portaria nr 18/ 2013 (BRASIL, 2013) - regula todo o procedimentos e técnicas de auditoria.

Conforme dados extraídos da *homepage* do CCIEx, as contas auditadas pela unidade pesquisada obtiveram o seguinte percentual de aprovação por parte do TCU no período compreendido entre 2005 e 2010.

Tabela 1 – Percentual de aprovação pelo TCU das contas na área da unidade pesquisada

ANO	APROVAÇÃO PLENA DAS CONTAS DAS UNIDADES AUDITADAS(%)
2005	100
2006	97,4 (1 unidade irregular e 1 com a prestação de contas sobrestada)
2007	100
2008	100
2009	100
2010	100

Fonte: Centro de Controle Interno do Exército

4.2 Fatores geradores de custos ocultos identificados na pesquisa

A análise das respostas obtidas nas entrevistas realizadas com os 13 auditores, da percepção dos auditadas colhidas por meio de questionário e de documentos e a observação *in lóquo* permitiu identificar os seguintes fatores geradores de custos ocultos no EB:

Quadro 4: Custos ocultos e suas causas na unidade pesquisada

Fatores Geradores de Custo Oculto para o EB	Causa/Origens dos Fatores
1. Inobservância de fraudes e ineficiências na gestão das unidades auditadas (aquisições com valor acima de mercado ou práticas de gestão anti-econômicas)	Competência do auditor não o capacita a realizar auditoria em áreas específicas, como engenharia e saúde
	Grande número de unidades auditadas anualmente e pequeno número de auditores torna as amostras selecionadas pequenas em função do reduzido tempo destinado ao trabalho de campo em cada auditoria. Os auditores exercem atividades militares distintas da auditoria o que consome tempo que poderia ser dedicado a este trabalho
2. Impacto negativo na imagem da Instituição (fraudes e erros são descobertos a posteriori por meio de denúncia, ações demandadas por terceiros na justiça, ações do TCU-controle externo, etc)	Incapacidade dos controles internos impedirem fraudes/ erros tendo em vista a auditoria interna não torná-los eficazes por meio de assessoramento
3. Necessidade de instaurar procedimentos de investigação além do planejamento de auditoria para apurar denúncias externas ou danos ao erário (atender à demandas judiciais, tomada de contas especial, perícias etc)	Incapacidade da auditoria interna descobrir as fraudes/erros através das auditorias programadas, permitindo uma atuação preventiva

Fonte: Dados da pesquisa

As inobservâncias durante as auditorias são fatores geradores de custos ocultos, pois uma unidade auditada que esteja incidindo em fraudes ou gestão perdulária gera dispêndios

ilegais ou desnecessários (desperdícios). Verificou-se, pelos depoimentos dos auditores, que a falta de conhecimento em determinadas áreas (competências) é causa para tal disfunção, conforme Silva e Severiano (2011). O Quadro 5 apresenta a dificuldade de 7 dos 13 auditores em áreas específicas como saúde, obras civis, licitações e contratos e em função da atualização constante das normas e a incapacidade de acompanhar as mudanças.

Quadro 5: Lacuna de competência apresentadas pelos auditores

Entrevista	Resposta de 7 dos 13 Auditores Entrevistados
O Sr. dispõe do conhecimento e habilidades necessárias para auditar as unidades em que é escalado?	Em algumas áreas não disponho de todos os conhecimentos e habilidades (Fundo de Saúde do EB, área de inativos, pensionistas, obras militares).
	Não. No caso de hospitais não fiz curso ou treinamento na área da saúde e não possui a adequada formação.”
	“Não. Por exemplo, auditoria em hospital.
	Não. Falta embasamento técnico nas áreas hospitalar e técnica de engenharia civil e mecânica.
	Não possuo, pela dinâmica e alteração de legislação. Tem pouco tempo para atualizações necessárias.
	Não. Pregão e licitações preciso de mais treinamento.
	Não, em função de hospitais requererem conhecimentos mais aprofundados.

Fonte: Dados da pesquisa

Os auditados não perceberam as lacunas de competência relatadas pelos auditores o que pode ser verificados na Tabela 2.

Tabela 2 – Dados descritivos da percepção das competências do auditor pelo auditado

Competências do Auditor	Estatística Descritiva						
	N	M	MM	MD	MA	MO	DP
Habilidades Intelectuais							
Raciocínio crítico	138	1	5	4,029	4	4	0,828
Habilidades de Pesquisa	138	2	5	4,035	4	4	0,496
Habilidade de Coleta de Dados	138	2	5	4,152	4	4	0,763
Habilidades de Investigação	138	2	5	4,137	4	4	0,766
Resolução de Problemas	138	1	5	3,869	4	4	0,963
Capacidade de Fazer Exceções	138	2	5	3,746	4	4	0,854
Habilidades Analíticas	138	2	5	3,768	4	4	0,766
Inteligência	138	2	5	3,920	4	4	0,828
Raciocínio Rápido	138	1	5	3,833	4	4	0,798
Processamento Multivariado	138	3	5	3,891	4	4	0,771
Percepção	138	2	5	3,761	4	4	0,806
Pensamento Lateral	138	2	5	3,579	4	4	0,827
Capacidade Identif. Infor. relevantes	138	1	5	3,863	4	4	0,872
Julgamento profissional	138	1	5	4,05	4	4	0,882
Habilidade organizacional e de gestão de negócio							
Foco no cliente	138	1	5	3,833	4	4	0,986

Legenda: N=Número de Respondentes; M=Mínimo; MM=Máximo; MD=Média; MA=Mediana; MO=Moda; DP=Desvio Padrão.

Fonte: Dados das Pesquisas

A Tabela 2 revela que todas as competências analisadas possuem média acima de 3,5 (escala 1-5), variando entre 3,579 para a competência “pensamento lateral” e 4,152 para “habilidade de coleta de dados”. O ponto máximo atribuído pelos respondentes para todas as competências foi de 5 (valor máximo da escala utilizada), e variou entre 1 e 2 para os pontos mínimos. O desvio padrão ficou abaixo de 1, demonstrando baixa variabilidade na percepção dos respondentes, o que em outras palavras representa baixa discrepância entre as respostas no conjunto da pesquisa.

As competências “raciocínio crítico”, habilidade de pesquisa”, “habilidade de coleta de dados”, “habilidade de investigação” e “julgamento profissional” obtiveram média acima de

4,0. As demais habilidades atingiram média entre 3,920 (“inteligência”) e 3,746 (“capacidade de fazer exceções”).

Portanto, a partir da análise da Tabela 2 e com base na descrição das habilidades feita por Camargo (2012), constata-se que os auditados não percebem as lacunas de competência relatadas pelos auditores nas entrevistas. A partir da constatação de que o auditado não percebe as lacunas de competência relatadas pelos próprios auditores, infere-se o seguinte:

- a) os auditores, apesar das lacunas citadas, possuem elevado nível de pensamento crítico e lógico, capacidade de análise, conforme Sarens (2009); avaliam, segundo a orientação do TCU (2009), de forma abrangente os controles internos, com ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, abstraindo-se da função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas; e, portanto, de acordo com Alves (2013), detêm todas as qualificações exigidas; ou
- b) dadas as lacunas de competência, os auditores não realizam seu trabalho de acordo com o preconizado na literatura (SARENS, 2009; TCU, 2009; ALVES, 2009) o que permite a ocorrência de disfunções e conseqüente geração de custos ocultos SILVA; SEVERIANO, 2011; MARTINS, 2013).

A partir desta inferência, podem ser colocadas duas hipóteses no que se refere a incidência em custos ocultos pelo EB a partir da unidade de auditoria pesquisada:

- a) o EB não incide em custos ocultos, pois mesmo considerando as disfunções relatadas, a auditoria interna exerce o seu trabalho eficazmente;
- b) o EB incide em custos ocultos a partir da geração de ineficiências na gestão das unidades e fraudes não observadas.

Se a hipótese “b” for verdadeira, a justificativa para um conjunto de aprovação de contas próximo a 100%, conforme dados constantes da *homepage* do CCIEx, poderia estar assentada em julgamentos profissionais enviesados dos auditores internos, acionados inconscientemente pelos fatores ambigüidade, interesse comum, aprovação, familiaridade, desconto e escalada, conforme Bazerman, Loewenstein e Moore (2002). Nesse caso, os auditores da unidade pesquisada, em função dos vieses citados, estariam aprovando as contas com base em disfunções nascidas a partir de fatores comportamentais .

O outro fator gerador de custo oculto observado foi o impacto negativo na imagem do EB em função de fraudes e ineficiências descobertas através de canais externos à Instituição, como denúncias na imprensa, ações na Justiça e por parte do Tribunal de Contas da União. O Quadro 6 consolida respostas às entrevistas que apontam para este achado.

Quadro 6: Fraudes e erros não observados pela auditoria interna verificada por canal externo

Questão da Entrevista com Auditores	Resposta dos Auditores Entrevistados
O Sr. já vivenciou ou soube de alguma situação negativa (fraude, erro, etc) que não foi verificada pelas equipes de auditoria, porém que em um momento posterior foi verificada por outro motivo (denúncia, ação na justiça, etc)?	Sim
	Sim. Após um trabalho de auditoria houve uma denúncia e tivemos que voltar.
	Sim. A auditoria é um processo de constante aprendizagem que engloba inclusive fraudes que chegaram ao nosso conhecimento por denúncia e que não foram plotadas por amostragem .
	Sim. Às vezes há divergência entre parecer do controle interno e do TCU, e esse pode modificar ou plotar um erro.
	Sim. A auditoria realiza as atividades por amostragem , podendo ocorrer casos supracitados não detectados.
	Sim, em função do trabalho se dar por amostragem .
	Sim, e principalmente porque a auditoria é por amostragem e o efetivo de auditores é reduzido.

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 6, diferentemente das razões observadas no Quadro 5, os auditores creditaram o custo oculto do impacto negativo na imagem da Instituição ao volume de dados auditados. Esse grande volume exige o uso da técnica de amostragem e as fraudes e erros não observadas estariam fora das transações selecionadas na amostra. Foi possível constatar nas entrevistas que a descoberta de fraudes e erros por fonte externa passa uma ideia de descontrole e, conforme Snieska, Daunoriene e Zekeviciene (2013), impacta de forma negativa a imagem interna e dos executivos e dirigentes da organização.

Às fraudes descobertas em momento posterior relatadas por auditores nas entrevistas, conforme Button (2015), deve-se adicionar custos da investigação, suspensões de pessoal afastado no curso do processo investigatório, afastamento por doença gerada em função de desgastes ao longo dos processos, problemas de disciplina interna, sanções externas, substituição de pessoal permanente. Além disso, o grande número de unidades gestoras de recursos públicos descentralizadas pelo estado favorece a ocorrência de fraudes em montante de menor valor o que, conforme Button (2015), gera custos ocultos que chegam a superar o próprio valor fraudado.

5 Considerações finais

A gestão de custos é necessária à sustentabilidade das organizações, mesmo em atividades públicas, pois o aumento da transparência associado à evolução dos meios tecnológicos possibilita maior controle à sociedade. Nesse contexto, as organizações públicas devem buscar uma gestão estratégica em que os custos são identificados e analisados sob diversos aspectos, inclusive os de difícil identificação como os ocultos.

O processo produtivo de organizações com atribuições de auditoria baseia-se em serviços com grande concentração de conhecimento o que torna complexa a identificação e avaliação dos custos que compõem seus produtos. Este trabalho buscou identificar os fatores geradores de custos ocultos gerados para o Exército a partir de uma de suas unidades de auditoria interna.

Os fatores geradores de custos ocultos encontrados (inobservância de ineficiências e fraudes na gestão das unidades auditadas, o impacto negativo na imagem da Instituição e os custos decorrentes do processo de investigação da fraude), conforme verificado, se originam a partir de disfunções (SILVA; SEVERIANO, 2011), por vezes causadas por ineficiências relacionadas às atitudes e ao comportamento dos gestores e, ainda, a partir de problemas estruturais relacionados aos mecanismos de controle e modos de operação das entidades (MARTINS et al., 2013).

Uma dessas disfunções, encontrada na Unidade pesquisada, é o reduzido tempo para a realização da auditoria (trabalho de campo) o que obriga a seleção de pequenas amostras. Essa disfunção pode ser facilmente solucionada por meio de um planejamento que comporte maior tempo de auditoria por unidade auditada. Tal medida, em função do reduzido número de auditores, só seria viável com a diminuição do número de visitas às unidades auditadas o que poderia ser feito por meio de planejamento considerando o risco. Há propostas de modelos de matrizes de risco eficazes na literatura, confeccionados a partir da lógica difusa, conforme Antunes (2006).

Outra possível disfunção estudada, relatada pelos próprios auditores, é a lacuna de conhecimentos em áreas específicas, como engenharia e saúde. Apesar dos relatos colhidos por meio das entrevistas, todas as habilidades ligadas ao conhecimento técnico do auditor, conforme (Camargo 2012), obtiveram média acima de 3,579 em um máximo de 5,0 o que demonstra que o auditado não percebe tal lacuna. Esta disfunção pode ser vencida sem a necessidade de capacitar todos os auditores, mas apenas montando equipes capacitadas no conjunto dos temas auditados.

Por outro lado, a pesquisa infere que a não observação de fraudes e erros por parte dos auditores pode estar assentada nos fatores estudados por Bazerman, Loewenstein e Moore (2002) causadores da “visão enviesada do auditor”. Tal fenômeno pode ser gerado pelos aspectos “interesse comum” (o auditor é remunerado e avaliado profissionalmente pela Instituição que audita), “aprovação” (a Instituição tem prestígio na sociedade) e “familiaridade” (auditores e auditados são profissionais com formação militar comum) (BAZERMAN; LOEWENSTEIN; MOORE, 2002).

A longo prazo, a inobservância das ineficiências na gestão das unidades auditadas pode impactar negativamente a imagem da Instituição, conforme Snieska, Daunoriene e Zekeviciene (2013). Tal impacto tem o potencial de redução na geração de receitas advindas do orçamento público ou de parcerias com outras entidades.

Destaca-se que os fatores geradores de custos ocultos mapeados nesta pesquisa não foram mensurados de forma direta, conforme o trabalho de Button et al (2015). Assim, a pesquisa buscou captar as fontes geradoras de custos ocultos através da percepção dos envolvidos nos processos de auditoria (auditores e auditados).

Devido a carência de estudos empíricos que tratem da identificação e gestão de custos ocultos e intangíveis, sobretudo no setor público, sugere-se que esta pesquisa seja replicada em outros órgãos deste setor ou que se vá além da identificação e se realize a mensuração, o acompanhamento e sejam apresentadas alternativas para tal gestão. Sugere-se, ainda, a realização de estudos com vistas a minimizar tais custos ocultos por meio da criação de matrizes de risco eficazes e eficientes adaptáveis ao setor público

Espera-se contribuir com a pesquisa sobre a gestão estratégica de custos, sobretudo no setor público, pois este reúne um acervo limitado de trabalhos quando comparado ao privado.

REFERÊNCIAS

ALVES, J. J. S.. Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. **Revista Lusíada Economia & Empresa**, n. 16, p. 75-104, 2013.

ANTUNES, J.. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 3, p. 80-91, 2006.

BAZERMAN, M. H.; LOEWENSTEIN, G.; MOORE, D. A.. Why good accountants do bad audits. **Harvard Business Review**, v. 80, n. 11, p. 96-103, 2002.

BRASIL. Exército Brasileiro. **Aprova o Manual de Auditoria do Exército**. Portaria Nº 018, de 17 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://www.3icfex.eb.mil.br/content/legislacao/arquivos/be4-13.pdf>. Acesso em 28 Nov 2014.

_____. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na administração pública**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília: TCU, 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>. Acesso em: 21 nov. 2014.

BUTTON, M.; LEWIS, C.; SHEPHERD, D.; BROOKS, G.. Uncovering the hidden cost of staff fraud: an assessment of 45 cases in the UK. **Journal of Financial Crime**, 22, 2, 170-183, Apr. 2015

CAMARGO, R. C. C. P.. **Competências do auditor**: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

CARDOZO, J. S. S.. Origem e conceitos de auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 2, n. 2, p. 27-36, 2013.

CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO (CCIEEx). **Dados sobre prestação de contas anual**. Disponível em: <<http://www.cciex.eb.mil.br/>>. Acesso em: 05 jul. 2015.

COLLIS, J.; HUSSEY, R.. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre. Bookman, 2005.

FRICK, B. J.; GOETZEN, U.; SIMMONS, R.. The hidden costs of high-performance work practices: evidence from a large german steel company. **Industrial & Labor Relations Review**, v. 66, n. 1, p. 198-224, 2013.

GUEDES, J. F.; AGUIAR, A. S. A estrutura de controle interno e as ferramentas de controle do Exército Brasileiro. **Revista Eletrônica S@aber**, v. 26, n.1, 2014.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **The role of auditing in public sector governance**. In: Supplemental guidance: the role of auditing in public sector governance. Florida: IIA, 2012. Disponível em: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf. Acesso em: 29 out 2014.

IMONIANA, J. O.; MATHEUS, C. P.; PERERA, L. J. Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 3, p. 65-93, 2014.

MARTINS, V; SOUZA CARMO, C.; SOARES, A.; FERREIRA, M.; PEREIRA, V. A redução de custos ocultos e a governança corporativa: qual a contribuição dos comitês de auditoria no Brasil em comparação com a Lei americana Sarbanes-Oxley (SOX)? **Gestión Joven**, v. 10, p.17-31, 2013.

MILLER, J. G.; VOLLMANN, T. E. The hidden factory. **Harvard Business Review**, v.63 n.5 p. 142-150, 1985.

OLIVEIRA, R.S.. **Qualificação profissional nas Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx)**. 2011. - Trabalho de conclusão de curso (- *Lato Sensu* em Aplicações Complementares às Ciências Militares) - Escola de Formação Complementar do Exército. Bahia, 2011.

PINHEIRO, G. J.; CUNHA, L. R. S. A importância da auditoria na detecção de fraudes. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 14, n. 1, p. 31-48, 2003.

SARENS, G.. Internal auditing research: Where are we going? Editorial. **International Journal of Auditing**, v. 13, n. 1, p. 1-7, 2009.

SILVA, P. C. P.; SEVERIANO, C. F. Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. **Gestão e Produção**, v. 18, n. 3, p. 499-508, 2011.

SNIESKA, V.; DAUNORIENE, A.; ZEKEVICIENE, A.. Hidden Costs in the Evaluation of Quality Failure Costs. **Engineering Economics**, v. 24, n. 3, p. 176-186, 2013.

SOUZA, M. A.; ALBERTON, J. R.; MARQUEZAN, L. H. F.; MONTEIRO, R. P. Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 06-27, 2013.

SRIVASTAVA, Samir K. Towards estimating Cost of Quality in supply chains. **Total Quality Management**, v. 19, n. 3, p. 193-208, 2008.

YIN, R. K.. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.