

Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior

Cristiane Alves da Silva Moura (ufms) - cristiane.moura@ifms.edu.br

Rodrigo Malta Meurer (UFMS) - rodrigomeurer10@gmail.com

Flávio Luiz Lara (IFCE) - flaviopf1@hotmail.com

Simone Bernardes Voese (UFPR) - simone.voese@gmail.com

Matheus Wemerson Gomes Pereira (UFMS) - matheuswgp@yahoo.com.br

Resumo:

A Unidade de Auditoria Interna, têm a função de auxiliar as organizações a realizarem seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática, com a finalidade de avaliar e melhorar as atividades da organização. Sob este contexto, o objetivo deste estudo é identificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Pública Federal da região Centro Oeste do Brasil. O estudo compreende um estudo de caso único, no qual foi realizada uma pesquisa documental no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) por meio da análise de conteúdo, entre os anos de 2015 a 2018. Dentre os resultados encontrados observa-se que não há harmonização do planejamento com a racionalização na utilização de recursos a fim de se evitar a sobreposição de atividades. Ainda foi possível identificar a incidência dos seguintes custos ocultos: Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho, Custo de politicagem, Rotação de pessoal, Espera/Prazo, e Ausência de política de capacitação formalizada.

Palavras-chave: *Custos Ocultos. Auditoria Interna. Planejamento. Relatório de Auditoria.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior

Resumo

A Unidade de Auditoria Interna, têm a função de auxiliar as organizações a realizarem seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática, com a finalidade de avaliar e melhorar as atividades da organização. Sob este contexto, o objetivo deste estudo é identificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Pública Federal da região Centro Oeste do Brasil. O estudo compreende um estudo de caso único, no qual foi realizada uma pesquisa documental no Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) por meio da análise de conteúdo, entre os anos de 2015 a 2018. Dentre os resultados encontrados observa-se que não há harmonização do planejamento com a racionalização na utilização de recursos a fim de se evitar a sobreposição de atividades. Ainda foi possível identificar a incidência dos seguintes custos ocultos: Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho, Custo de politicagem, Rotação de pessoal, Espera/Prazo, e Ausência de política de capacitação formalizada.

Palavras-chave: Custos Ocultos. Auditoria Interna. Planejamento. Relatório de Auditoria.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

Congresso Brasileiro de Custos

1 Introdução

Regulado pelo Decreto nº 3.591/2000 o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, devendo todas as entidades da Administração Pública Federal indireta implantar a respectiva unidade de auditoria interna.

A auditoria interna, presente nas entidades da Administração Pública apoiam o sistema de controle interno e devem atuar de forma a comprovar a legalidade e legitimidade das ações da administração. Dessa forma, essa unidade estará contribuindo para o alcance de resultados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das entidades da administração pública (CHANG *et al.*, 2019).

A auditoria conta com um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública utilizando-se de critério técnico, operacional e/ou legal, com uma gama de controles preventivos propondo, antecipadamente, correção de procedimentos equivocados de forma a garantir os resultados pretendidos pela gestão (BRASIL, 2001). Nota-se que a auditoria interna tem o propósito de avaliar os controles internos administrativos com fins de propor melhorias para que os gestores direcionem suas atividades de modo que sejam alcançados resultados eficientes e eficazes.

Para fins de desenvolvimento do trabalho de auditoria são necessários a elaboração de alguns documentos. Dentre eles o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), ambos são instrumentos obrigatórios estabelecidos pelo Decreto nº 3.591/2000, sendo tais instrumentos anualmente avaliados pela Controladoria Geral da União - CGU (LINCZUK, 2012).

Imoniana, Matheus e Pereira (2014) declaram, que à medida que o departamento de

auditoria faz a sua entrega com qualidade, fornece apoio à gestão, proporcionando informações para a redução de custos e despesas, além de contribuir ao fazer recomendações de alto valor dentro das próprias organizações, está apoiando de forma direta as tomadas de decisões dos usuários. Cabello e Silva (2017) ressaltam que a teoria econômica, traz à discussão o tratamento de vários custos, sendo esses apontados pelo autor, como custos advindos da relação interpessoal entre os agentes, custos relacionados às transações, custos de oportunidade, entre outros, os quais são passados despercebidos, porém são de grande relevância aos tomadores de decisão. Portanto, referida teoria se avança em questões, as quais envolvem custos ocultos.

Neste íterim, é importante destacar os estudos de Kupfer e Hasenclever (2013) e Cabello e Silva (2017) argumentam que a teoria econômica busca uma eficiente alocação de recursos, sendo necessário que os bens, ainda que providos pelo Estado, estejam adequadamente precificados.

Para Silva (2015) a gestão estratégica dos custos compreende um processo que colabora para uma eficiente alocação dos recursos disponíveis, os quais se voltam para a condução do processo de melhoria dos resultados. Conforme Martins *et al.* (2013), as falhas estruturais relacionadas a mecanismos de controle podem dar origem a custos ocultos e a auditoria tem potencial para mitigar esta disfunção. Os custos ocultos podem ser determinados como custos que não são detectados nos registros contábeis e relatórios gerenciais, mas que afetam o resultado das entidades (HUANG *et al.*, 2018).

Sob esse cenário, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são as evidências da existência de custos ocultos na auditoria interna em uma Universidade Federal da região Centro Oeste do Brasil? Essa pesquisa tem como o objetivo geral identificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Federal Pública da região Centro Oeste do Brasil. Conforme Souza *et al.* (2013), os custos ocultos ocasionam desconhecimento dos desperdícios comumente desprezados.

Este estudo se justifica pela escassez de referências direcionadas para os custos ocultos (SAVALL; ZARDET, 1991). Em atividades de auditoria no setor público, existem poucas pesquisas, que trazem os custos ocultos, principalmente relacionados a setores públicos. Acredita-se que os resultados encontrados podem auxiliar os gestores na identificação e mitigação dos custos ocultos em atividades de auditoria no setor público. Vale destacar a inexistência de estudos que tratam os custos ocultos em Universidades Federais da região centro-oeste do Brasil.

Os resultados encontrados podem auxiliar os gestores públicos no aperfeiçoamento de processos e na busca da eficiência na utilização da ferramenta auditoria interna (ROCHA; SILVA, 2012). O estudo se denota ainda na premissa de que o - cidadão - financiador da atuação do Estado por meio do pagamento compulsório de impostos, ao exercer seu direito de fiscalização da administração pública, possa contar com equidade de tratamento, transparência, responsabilidade e prestação de contas, princípios estes que regem a governança pública no Brasil.

A relevância se atribui às atividades de controle interno no Brasil, particularmente no âmbito da administração pública, devido à importância que este tem em garantir a legitimidade das ações de governo (CALDAS; COSTA; PAGLIARUSSI, 2016).

Para atingir este objetivo, o trabalho foi organizado com base nesta introdução, seguida do referencial teórico, metodologia utilizada para tratamento da amostra, análise dos resultados alcançados e por fim as conclusões.

2 Referencial teórico

2.1 Controle interno e auditoria interna nas Universidades Federais

A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e subsidiar de informações o Administrador. Por sua vez, a auditoria como uma técnica contábil, é uma especialização da contabilidade, destinada a ser usada como ferramenta de confirmação da própria ciência (LISBOA; FREIRE, 2017).

O principal objetivo da contabilidade na administração pública é o de proporcionar informações atualizadas e exatas. Nessa perspectiva, Lisboa e Freire (2017), pontuam os reflexos das transações efetuadas de modo a municiar as tomadas de decisões, retratando a situação econômico-financeira e o cumprimento da legislação vigente, destacando que o controle interno surge como ferramenta para assegurar a fidedignidade e integridade dos registros e demonstrações contábeis.

As entidades, nas suas mais variadas formas, necessitam de processos de controle, destacando-se entre eles o controle interno. Os resultados positivos que são almejados pelas entidades estão diretamente relacionados ao controle interno, pois quanto maior a eficiência do controle interno maior o aprimoramento do monitoramento e a execução das atividades desempenhadas nas organizações (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

O controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis da governança, administração e outros servidores com a finalidade de fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamento aplicáveis (NBC TA 315/2016).

Os controles internos administrativos são inerentes às atividades de uma organização, constituindo etapas de seus processos de trabalho, em todos os níveis, desde a alta direção até os níveis operacionais. Imoniana e Nohara (2005) destacam que esse processo é conduzido por todos os integrantes da organização, visando fornecer razoável segurança de que os objetivos da entidade estão sendo alcançados nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações; confiabilidade dos relatórios financeiros; e, conformidade com a legislação e regulamentos aplicáveis.

Para Fayol (1981) o controle tem por objetivo assinalar as faltas e os erros a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. E a auditoria interna, por seu turno, auxilia a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação da sua eficácia e eficiência promovendo melhorias contínuas (ALVES; TIOSSI; MILAN, 2016).

Por meio do Decreto Federal nº 3.591/2000 apontou-se a necessidade de uma unidade de controle no âmbito interno das Universidades Federais, que, apartada das mudanças de gestão decorrentes dos processos democráticos, a que estas instituições se sujeitam, promovem a agregação entre o órgão de controle interno e a Universidade, evitando, assim, a descontinuidade dos processos. Dessa forma, a auditoria interna surge com o propósito de integrar as universidades e promover a interação entre o Órgão de Controle Interno do Poder Executivo e as Instituições Federais de Ensino Superior.

Para Cardozo (2013, p. 30), a auditoria é “o estudo e avaliação sistemáticos de transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes”. No âmbito do controle interno, dentro do Poder Executivo Federal, cabe à Controladoria Geral da União (CGU) fomentar e induzir o processo da governança pública nos órgãos, seja da administração direta ou indireta, mediante um controle diferenciado – para além do burocrático, com foco na sociedade (CALDAS; COSTA; PAGLIARUSSI, 2016). Dessa forma, a Controladoria Geral da União estabeleceu que as Unidades de Auditorias Internas Governamentais devem confeccionar para cada exercício um planejamento anual, bem como um relatório anual das atividades do exercício anterior.

A Instrução Normativa nº 09/2018 da CGU, que dispõe sobre a elaboração, a apresentação e o acompanhamento do Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) que deverão ser apresentados pelas unidades de auditoria interna da administração pública federal direta e indireta. O PAINT tem a finalidade de definir temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício seguinte e o RAIN'T apresenta os resultados dos trabalhos de auditoria interna executados no exercício anterior (BRASIL, 2018).

Observa-se no Quadro 1, as fases e os prazos para aprovação do PAINT e RAIN'T.

Quadro 1 – Fases e prazos para aprovação do PAINT e RAIN'T.

Documento	Unidade	Ação	Prazo
PAINT	Auditoria Interna da Administração Pública Indireta e Direta	Apresentação prévia ao Órgão de Controle Interno	Último dia Útil de outubro do exercício anterior à execução
	Órgão de Controle Interno	Manifestação do Órgão de Controle Interno sobre a prévia do PAINT	15 dias úteis após o recebimento
	Conselho de Administração ou a instância equivalente ou, inexistindo, o dirigente máximo do órgão ou entidade	Aprovação definida do PAINT	Último dia Útil de dezembro do exercício anterior à execução
	Auditoria Interna da Administração Pública Indireta e Direta	Encaminhamento do PAINT aprovado ao Órgão de Controle Interno e ao Conselho de Administração da entidade ou equivalente	Último dia útil de fevereiro do exercício relativo à execução
RAINT	Auditoria Interna da Administração Pública Indireta e Direta	Apresentação do RAIN'T ao Órgão de Controle Interno, após apreciação pelo Conselho de Administração ou equivalente	Último dia útil de fevereiro do exercício subsequente à execução
		Publicação do RAIN'T na Internet	Em até 30 dias após a conclusão, devem ser publicados na página do órgão ou entidade na internet em local de fácil acesso

Fonte: Elaborado a partir da IN nº 09/2018 da Controladoria Geral da União- CGU.

Os dois documentos PAINT e RAIN'T, são instrumentos elaborados pela Unidade de Auditoria para a execução e controle das atividades de auditoria. O PAINT é o instrumento utilizado para fixar um plano de ações para o exercício seguinte. Na sequência deve ser apresentado o RAIN'T, o qual será verificado quais ações foram executadas, planejadas e não planejadas. Além disso, precisam ser apontadas as justificativas, por meio do RAIN'T, para aquelas que deixaram de ser cumpridas. Nesse sentido, é importante ressaltar que a segurança e a transparência dos atos efetivados pela Gestão Pública são alcançadas por meio da Auditoria Interna e com auxílio do controle interno. Embora, exista como estrutura de governança, e ainda que utilizando como ferramentas PAINT e RAIN'T, a Auditoria Interna pode não estar conseguindo agregar valor à gestão por meio das suas orientações e/ou recomendações, não se efetivando, dessa forma, a perspectiva de melhoria dos processos.

De acordo com Monteiro (2015), o comportamento de agentes envolvidos nessas estruturas, podem influenciar no surgimento de custos e desviar a execução de atividades dos padrões estipulados pela organização. Dessa forma, acabar ocasionando gastos desnecessários que podem ou não serem mensurados, bem como causar impactos significativos.

2.2. Custos ocultos

Os custos ocultos se fazem presentes em atividades de auditoria a partir das adversidades formadas pela interação entre pessoas (comportamento) e a estrutura organizacional (SILVA; SEVERIANO FILHO; 2011). Para Souza *et al.* (2013) os custos ocultos são de difícil identificação e mensuração além de não serem contemplados pelos sistemas tradicionais de custeio.

Devido à dificuldade de mensuração dos custos ocultos se faz importante ao usuário da empresa, compreender a funcionalidade da entidade, pois além dos custos já existentes, como os fixos, as variáveis, os diretos e os indiretos, existem os custos ocultos, que geralmente são difíceis de serem mensurados, mas que por sua vez fazem parte de todo o processo em qualquer tipo de entidade, seja ela privada ou pública (MARTINS *et al.*, 2013).

Nessa perspectiva, Garcia Junior *et al.* (2015), argumentam que os custos ocultos são aqueles que estão presentes nas atividades das empresas, porém são obscuros por parte da contabilidade, não conseguindo identifica-los aparentemente. Dessa forma, os custos ocultos estão presentes tanto internamente como externamente nas empresas, com isso, os mesmos estão ligados em cadeia administrativa, de planejamento, de organização e de controle (SILVA; SEVERIANO FILHO, 2011). Portanto, percebe-se a importância dos custos ocultos, uma vez que os mesmos podem proporcionar, melhores tomadas de decisões uma vez que sejam identificados e tratados adequadamente.

Para Martins *et al* (2013), os custos ocultos são classificados em dois grupos: os custos ocultos estruturais e os custos ocultos comportamentais. A distinção baseia-se no reconhecimento do fato gerador e da capacidade de mensuração desses grupos. Ao grupo dos custos ocultos estruturais, pertencem aqueles oriundos tanto da estrutura física (instalações, máquinas, equipamentos, tecnologia, entre outros), quanto os da estrutura organizacional (disposição e organização das atividades). No grupo dos custos ocultos comportamentais, encontram-se aqueles provenientes da conduta das pessoas diante das limitações e problemas do ambiente organizacional. Nesse estudo será abordado apenas os custos ocultos comportamentais, os quais estão ligados conforme Silva (2018), diretamente a pontos fundamentais da empresa, como ambiente de trabalho, e principalmente ao comportamento humano, o que impacta de forma significativa a empresa em relação a sua produtividade.

Savall e Zardet (1991), relatam em seu estudo, que existe uma origem dos custos ocultos, em que os mesmos estão ligados aos comportamentos humanos, e aos fatores relacionados as empresas, tanto os fatores comportamentais, quanto os estruturais, acabam por influenciar as empresas, pois são situações que existem em qualquer tipo de atividade, porém muitas vezes é passado despercebido pelos gestores, os quais dão maior atenção a fatores identificados visualmente. Vale ressaltar, que ao falar sobre custos ocultos comportamentais, é importante evidenciar que os principais custos voltados ao comportamento, partem das disfunções das empresas, em mensura-los.

O Quadro 2 apresenta algumas classificações de custos ocultos comportamentais trazidas pelos principais autores dedicados a tratar desta temática, considerando cada um dos grupos e a descrição dos respectivos autores.

Quadro 2 – Classificações e grupos de custos ocultos comportamentais.

AUTOR(ES)	TIPO DE CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS
Colenghi (2003)	<ul style="list-style-type: none"> · Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; · Ausência de cooperação entre os funcionários, · Pessoal ocioso e desinteressado, · Existência de “central de boatos”, · Falta de profissionalismo e incompetência do corpo diretivo.
Zaffani (2006)	<ul style="list-style-type: none"> · Clima organizacional ruim;

	<ul style="list-style-type: none"> ·Críticas destrutivas; ·Apatia das pessoas; ·Falta de controles; ·Falta de organização; ·Falta de motivação e interesse; ·Competição predatória; ·Exteriorização da riqueza; ·Desmotivação; ·Morosidade
Dutra e Bornia (2009)	<ul style="list-style-type: none"> ·Rotação de pessoal.
Nakamura (2009)	<ul style="list-style-type: none"> ·Custo do clima pesado; ·Custo da competição predatória; ·Custo da arrogância; ·Custo da politicagem; ·Custo do amadorismo; ·Custo da falta de criatividade.
Silva e Severiano Filho (2011)	<ul style="list-style-type: none"> ·Espera; ·Retrabalho; ·Alta rotação; ·Stress.
Monteiro (2015)	<ul style="list-style-type: none"> ·Inobservância; ·Retrabalho; ·Imagem negativa.

Fonte: Adaptado de Silva (2018).

Observa-se conforme os autores elencados no quadro acima, que existem vários tipos de custos ocultos comportamentais, os quais devem ser avaliados pelos gestores quando da análise de custos de uma instituição.

2.3 Estudos anteriores

Em estudo de Cavali *et al.* (2018) foi identificado que os custos ocultos, foram capazes, de acarretar grande impacto na empresa do setor metal mecânico fabricante de turbinas automotivas. Esse impacto se deve principalmente nos custos das atividades vendidas, que são elencados principalmente a custos de ociosidade em relação as paradas na produção ligados a preparação dos equipamentos juntos a compensação do que é produzido, sendo que foi verificado no estudo, que a empresa deixou de faturar nos 12 meses estudados, uma quantia considerável, de seu faturamento bruto.

Já em pesquisa realizada em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul, por Souza *et al.* (2013) constatou-se, por meio de entrevistas e análise de documentos no período de agosto a dezembro de 2010, que os custos ocultos internos, se fizeram presente nos processos operacionais, bem como apontando, ainda, falhas no processo produtivo. Já na pesquisa de Silva e Severiano Filho (2011) foi verificada a ocorrência de custos ocultos na prestação de serviços de uma sociedade mista, com controle estatal do Estado da Paraíba, sendo encontrado fatores predominantemente relacionados a espera e retrabalho na entidade.

Os custos invisíveis na Universidade de Brasília – UNB foi analisado em pesquisa desenvolvida por Cabello e Silva (2017), durante período de 2013 a 2014, constatando que os cultos ocultos, estão presentes em grande parte, pela alocação de recursos realizada de maneira equivocada, tendo uma relação de conflito do agente principal em relação a execução de suas atividades.

Monteiro (2015), analisou os fatores de ocorrência dos cultos ocultos em uma das unidades da auditoria interna no exército do Brasil, entre outubro de 2014 a março de 2015. Os dados foram coletados por meio de entrevistas aos auditores e por análise dos documentos, sendo possível encontrar que as causas dos cultos invisíveis ou ocultos, conduz a ineficiência dos auditores ao não apurar as fraudes existentes, levando tal ocorrido aos meios de comunicação, afetando ainda mais a instituição de forma negativa. Nessas perspectivas os custos ocultos podem estar presentes em diversas atividades dentro de uma organização, inclusive nas Unidades de Auditorias Internas dos órgãos governamentais.

3 Metodologia

Esta pesquisa tem o objetivo de identificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna de uma Instituição de Ensino Universidade Pública do centro oeste brasileiro. Portanto a pesquisa se destaca por utilizar uma abordagem qualitativa, pois busca interpretar os dados relativos ao campo que será estudado, sendo destacado ainda por ser uma pesquisa exploratória e documental.

Portanto, este estudo se caracteriza como estudo de caso único, compreendendo somente uma Universidade Pública Federal localizada na região Centro Oeste do Brasil. O qual foi realizada uma pesquisa documental, por meio da disposição de documento público do Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e no Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) no período de 4 anos, onde compreende de 2015 a 2018.

A análise foi realizada por meio da análise de conteúdo, no qual foram verificadas a existência das seguintes palavras chaves: Capacitação, rotação de pessoal, greve, eleição da alta gestão, prazo, prorrogação de prazo, reprogramação de ações. Em seguida foram tabuladas a informações por meio de planilha excel e analisados os dados de acordo com a incidência dos custos ocultos comportamentais justificados no RAINTE.

Foi realizada a leitura na íntegra dos documentos, não utilizando para fins de interpretação e a busca de resultados nenhum software. Para tanto, foi atentado a análise, principalmente aos custos ocultos comportamentais.

4 Análise dos Resultados

A Unidade de Auditoria Interna, têm a função de auxiliar as organizações a realizarem seus objetivos por meio de uma abordagem sistemática, com fins de avaliar e melhorar as atividades da organização. Desse modo, verifica-se a importância da auditoria para o alcance dos objetivos organizacionais, além do fato de se constituir em um importante mecanismo de governança pública. Busca-se, portanto, averiguar a relação entre o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) sendo desenvolvido, inicialmente, a coleta dos PAINT e dos RAINTE para que se averiguasse as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Pública da região centro oeste do Brasil.

4.1 Análise das atividades de uma unidade de auditoria interna de uma Universidade Federal do Centro Oeste Brasileiro.

A Unidade de Auditoria Interna - AUDIN no período analisado apresentou um quadro de pessoal, conforme evidenciado na Tabela 1, em especial no que tange a variação de quantitativo e o cargo/função exercido para o desempenho das atividades de auditoria. Portanto, verifica-se que no período analisado o quadro de pessoal teve rotatividade de pessoal que impactaram desde a substituição da chefia da AUDIN até troca de servidores que complementam o quadro de pessoal como o de assistente em administração.

Tabela 1 – Perfil dos Servidores da AUDIN da IFE.

Cargo/Função	2015	2016	2017	2018
Auditor Interno (Chefe)	1 (set-dez)	1	1	1
Contador	1	1	1	2
Administrador (Chefe)	1 (jan-ago)	----	----	-----
Técnico em Contabilidade	1	1	1	1
Assistente em Administração	1	1 (jan-set)	1 (ago-dez)	1
Total de Servidores	5	4	3	5

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

As ações da AUDIN são pautadas de acordo com a programação orçamentária para o exercício subsequente. Após extração das informações junto ao PAINT da IFE foi possível elaborar a programação orçamentária para os exercícios em análise que serviram de referência para definição das ações a serem executadas pela AUDIN, conforme apresentado na Tabela 2.

Observa-se que ao se relacionar o orçamento apresentado no PAINT para planejamento das ações com os orçamentos executados, ou seja, a parcela do orçamento auditado nos períodos em análises não se tem demonstrado no RAINIT a parcela do orçamento que realmente foi auditado nos períodos planejados. Portanto, nota-se que não harmonização do planejamento e a racionalização na utilização de recursos a fim de se evitar a sobreposição de atividades.

Tabela 2 – Orçamento Previsto no PAINT verso o executado no RAINIT.

PAINT		RAINIT	
Exercício	Previsão Orçamentária	Exercício	Recurso Auditado
2015	181.891.019	2015	Não Aborda
2016	189.583.646	2016	Não Aborda
2017	212.328.781	2017	Não Aborda
2018	222.226.120	2018	Não Aborda

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

A partir das informações coletadas no PAINT e no RAINIT foram confrontadas a informações das ações planejadas em relação às ações executadas, onde foram analisadas as justificativas, e posteriormente identificado a incidência do custo oculto naquela ação que não foram executadas dentro do período previsto no PAINT.

Os custos ocultos comportamentais observados no transcórre da pesquisa são apresentados na Tabela 3 para os processos de auditoria da IFE. Observa-se que há incidência de cinco custos ocultos comportamentais nas justificativas apresentadas no RAINITs analisados para o período, representando 55,55% de incidência do total de custos ocultos em análise.

Tabela 3 – Incidência de Elementos de custos ocultos comportamentais em uma IFE.

Elemento de Custos Ocultos Comportamentais	Incidência	Não Incidência
Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho	X	
Pessoal ocioso e desinteressado		X
Clima organizacional ruim		X
Custo da politicagem	X	
Rotação de pessoal	X	
Espera/Prazo	X	
Retrabalho		X
Imagem negativa		X
Ausência de Política de Capacitação Formalizada	X	

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Das ações planejadas no PAINT para o exercício de 2015, constata-se que no RAINT para o mesmo exercício não foram executadas 14 ações de auditoria conforme a Tabela 4. Nota-se, também, que as áreas de Gestão Financeira e Orçamentária, Gestão de Suprimentos de Bens e Serviços, Gestão Patrimonial e Gestão Operacional obtiveram o mesmo número de ações não executadas, três ações para cada área.

Tabela 4 – Ações planejadas 2015 verso relação com custo oculto de incidência.

Exercício	Área do Processo	Ação Não Executada	Elemento do Custo Oculto de Incidência
2015	Controle da Gestão	Avaliação da Estrutura de Controle Interno da IFE.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Rotação de pessoal;
		Elaboração do Manual de Auditoria Interna	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Custo da politicagem;
	Gestão Financeira e Orçamentária	Avaliar a gestão do Auxílio Financeiro a Estudantes.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
		Gestão de diárias, passagens e despesas com locação – PCDP da IFE.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
	Gestão de Suprimento de Bens e Serviços	Contratação de serviços de terceiros – Pessoa Jurídica.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
		Fiscalização de serviços continuados.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
		Sustentabilidade Ambiental.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal; - Custo da politicagem;
	Gestão de Recursos Humanos.	Análise da Movimentação de Pessoal – Provimentos.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
	Gestão Patrimonial	Bens Imóveis - Bens de uso especial.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
		Gerenciamento dos veículos oficiais da IFE.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo;
		Gestão de material de consumo.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo;
	Gestão Operacional	Análise da fidedignidade dos indicadores de desempenho das IFEs.	- Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo;
		Análise da Gestão de Tecnologia da Informação.	- Custo da politicagem; - Espera/Prazo;

	Obras e Instalações relacionadas ao plano de reestruturação e expansão da IFE.	- Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal;
--	--------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Percebe-se que os elementos de custo ocultos comportamentais incidentes nas ações foram desde a espera/prazo ao custo da politicagem. Sendo que espera/prazo é quando o setor auditado não cumpre o prazo para atendimento da solicitação de auditoria e/ou pedido de prorrogação de prazo para envio da resposta a solicitação. Quanto ao custo de politicagem verificou-se que a alta gestão da IFE em análise encontrava-se em período de eleição para novo corpo gestor da IFE, bem como negociações com sindicato, pois foi no período de greve dos servidores. Tal informação consta no RAIN'T como justificativa para não execução das ações planejadas.

A partir da Tabela 5, observa-se que houve uma redução no número de ações não executadas. Entretanto, ações que não tinham sido executadas no exercício de 2015 continuaram sem execução no exercício de 2016. Percebe-se questão as duas ações previstas para área de controle da gestão, sendo inclusive que a elaboração do manual de auditoria interna foi reprogramada para o exercício de 2017 conforme justificativa apresentada no RAIN'T 2016, possibilitando identificar a incidência do custo oculto de Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho e da Ausência de Política de Capacitação Formalizada, além de outros custos ocultos.

Tabela 5 – Ações planejadas 2016 verso relação com custo oculto de incidência.

Exercício	Área do Processo	Ação Não Executada	Elemento do Custo Oculto de Incidência
2016	Controle da Gestão	Avaliação da Estrutura de Controle Interno da IFE.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Rotação de pessoal;
		Elaboração do Manual de Auditoria Interna	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Custo da politicagem;
	Gestão Patrimonial	Gerenciamento dos veículos oficiais da IFE.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal;
		Gestão de material de consumo.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
	Gestão Operacional	Obras e Instalações relacionadas ao plano de reestruturação e expansão da IFE.	- Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal;

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Observa-se na Tabela 6 que houve ações de auditoria voltadas para área finalística da IFE, quais são Ensino e Extensão que visam atender diretamente ao aluno, que é o usuário final da principal atividade da Instituição de Ensino Federal. Entretanto, tais ações deixaram

de ser executadas devido aos custos ocultos de rotatividade de pessoal, sendo que houve pedido de exoneração e pelo custo de politicagem devido à greve sofrida no exercício de 2017. Nota-se, ainda, que áreas como controle de gestão e gestão administrativa continuaram sem execução no referido exercício.

Tabela 6 – Ações planejadas 2017 verso relação com custo oculto de incidência.

Exercício	Área do Processo	Ação Não Executada	Elemento do Custo Oculto de Incidência
2017	Controle da Gestão	Avaliação da Estrutura de Controle Interno da IFE.	- Espera/Prazo; - Custo da politicagem; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Rotação de pessoal;
		Elaboração do Manual de Auditoria Interna.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Custo da politicagem;
	Macroprocesso Finalístico: Ensino	Avaliar a gestão do Auxílio Financeiro a Estudantes.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
	Macroprocesso Finalístico: Extensão	Projetos de Extensão	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
	Gestão de Pessoal	Admissão de pessoal efetivo - provimentos por nomeação.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada; - Custo da politicagem; - Rotação de pessoal;
	Gestão Administrativa	Gerenciamento dos veículos oficiais da IFE.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Custo da politicagem; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal;
	Execução Financeira e Orçamentária /Planejamento	Diárias e passagens.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Rotação de pessoal;

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os dados evidenciados na Tabela 7 apresentam elementos que permitem avaliar os custos ocultos comportamentais para quatro áreas, sendo que controle da gestão possuem duas ações que permanecem sem finalização desde o exercício de 2015 conforme se observa nas tabelas apresentadas nesta pesquisa. Nota-se, também, que um processo finalístico foi previsto e não executado na área de Pesquisa, ao se relacionar as tabelas apresentadas pode-se concluir que as ações finalísticas não têm sido executadas.

Bem como, após consulta nos PAINTs subsequentes constata-se que não são reprogramadas para exercícios futuros. Assim, a área finalística da IFE tem ficado descoberta pela Unidade de Auditoria Interna que tem como propósito avaliar os controles existentes na área auditada conforme prevê a Instrução Normativa n° 03/2017 do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União – CGU.

Tabela 7 – Ações planejadas 2018 verso relação com custo oculto de incidência.

Exercício	Área do Processo	Ação Não Executada	Elemento do Custo Oculto de Incidência
-----------	------------------	--------------------	----------------------------------------

2018	Controle da Gestão	Avaliação da Estrutura de Controle Interno da IFE.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
		Elaboração do Manual de Auditoria Interna.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
	Macroprocesso Finalístico: Pesquisa	Gestão de Projetos de Pesquisa Institucional.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo; - Ausência de Política de Capacitação Formalizada;
	Gestão Administrativa	Gerenciamento dos veículos oficiais da IFE.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo;
		Manutenção de infraestrutura, equipamentos, bens móveis e edificações.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo;
Execução Financeira e Orçamentária /Planejamento	Avaliar as inscrições, pagamentos e cancelamentos de despesas inscritas em Restos a Pagar – RP.	- Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho; - Espera/Prazo;	

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os custos ocultos comportamentais são custos invisíveis que aparentemente não se desembolsa nada no momento em que ocorrem seus eventos geradores, mas que podem comprometer a qualidade do serviço prestado pela IFES (CABELLO; SILVA, 2017). As Unidades de Auditorias Internas muitas vezes dão pouca ou nenhuma importância aos custos ocultos, sendo que tais custos podem gerar ineficiência na produtividade da AUDIN, desmotivação da equipe de auditoria e caracterizar fragilidade na gestão da Unidade de Auditoria.

5 Considerações Finais

Este estudo objetivou verificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à uma Unidade de Auditoria Interna de uma Universidade Pública Federal do Centro Oeste brasileiro. Assim, pesquisa com abordagem qualitativa, destaca-se por ser uma pesquisa exploratória e documental ao analisar os PAINT e os RAINT no período de 2015 à 2018 e verificando a incidência ou não de custos ocultos nas ações planejadas que entretanto não foram executadas e justificadas no Relatório Anual de Auditoria Interna referente a cada exercício analisado nesta pesquisa.

Dentre os custos ocultos comportamentais elencados pela literatura foi possível identificar a incidência dos custos ocultos: Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho, Custo de politicagem, Rotação de pessoal, Espera/Prazo, e Ausência de política de capacitação formalizada.

Nesse sentido, a partir dos resultados analisados observa-se que a área de Controle da Gestão teve duas ações prejudicadas durante todo o período em análise nesta pesquisa, sendo inclusive ações voltadas para a própria estruturação e fortalecimento da Unidade de Auditoria Interna da IFE. Pois as ações de elaboração do manual de auditoria interna e a ação de avaliação da estrutura de controle interno da IFE tem como propósito fortalecer e institucionalizar as atividades da Unidade de Auditoria Interna como parte do Sistema de Controle Federal.

Os resultados mostram, também, que ações da área finalística como Ensino, Pesquisa e

Extensão não foram executadas e não foram reprogramadas nos exercícios subsequentes. Nessas áreas observa-se que os custos ocultos de incidência são Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho e a Ausência de política de capacitação formalizada. Portanto, a ausência de capacitação pode estar relacionada com o cargo que os integrantes da AUDIN possuem e a necessidade de uma capacitação voltada para a área finalística, ou seja, para a atividade fim da IFE que é o tripé Ensino, Pesquisa e Extensão.

Além do mais, esta pesquisa contribui para que os gestores das Unidade de Auditoria Interna das IFEs tomem conhecimento da possibilidade de se mensurar os custos ocultos incidentes nas ações de auditoria planejadas e não executadas para cada exercício. Bem como, para que se possa avaliar o impacto dessas ações no desempenho das AUDIN. Ademais, os efeitos dos custos ocultos comportamentais despertam interesse dos pesquisadores por se inserir em torno dos objetivos e metas que tem sido amplamente discutido.

Referências:

ALVES, L.; TIOSSI, F. M.; MILAN, W. W. Auditoria contábil interna: seu papel e relevância para as organizações. **Revista Eletrônica Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 3, p. 101-114, 2016.

BRASIL. **Decreto n.º 3.591**, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília-DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm. Acesso em: 8 abr. 2019.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa n.º 01**, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>.> Acesso em: 15 jan. 2018.

CGU. **Instrução Normativa n.º 3**, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília-DF: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2017a. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304>. Acesso em: 8 abr. 2019.

CGU. **Instrução Normativa n.º 9**, de 9 de outubro de 2018. Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT e sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAINTE das Unidades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília-DF: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/44939745/do1-2018-10-11-instrucao-normativa-n-9-de-9-de-outubro-de-2018-44939518>. Acesso em: 8 abr. 2019.

CABELLO, A.F.; SILVA, J. A.da. Custos invisíveis—conflitos de interesses e o não registro de juros, multas e atualizações monetárias: o caso da Universidade de Brasília. 2017.

CALDAS, O. V.; COSTA, C. M.; PAGLIARUSSI, M. S. Corrupção e composição dos gastos governamentais: evidências a partir do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos da Controladoria-Geral da União. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 2, p. 237-264, 2016.

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

CAVALI, Z. C. MARCHI, N.; ECKERT, A.; MECCA, M. S. Identificação e mensuração dos custos ocultos em uma empresa fabricante de turbinas automotivas. **R. Gest. Industr., Ponta Grossa**. v. 14, n. 1-36, 2018. Disponível em: <<https://periodicos.ufpr.edu.br/rgi>>. Acesso em: 01 ago.2019.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 315. **Da Auditoria**. Brasília-DF: CFC, 2003. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 17 ago. 2019.

CHANG, Y.T.; Chen, H., Cheng; R. K.; Chi, W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, v. 15, n. 1, p. 1-19, 2019.

COLENGHI, V. M. **O & M e Qualidade Total. Uma integração perfeita**. Editora Qualitymark, Rio de Janeiro, 2003.

DUTRA, M.; BORNIA, A. C. Gestão estratégica de custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica no Brasil. **Revista ABCustos**, ISSN: 1980-4814, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 4. n. 2, mai/ago. 2009.

FAYOL, H. **Administração Industrial e Geral**: 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1981.

GARCIA JUNIOR, D. *et al.* O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

HUANG, H. H. *et al.* Re-searching for hidden costs: Evidence from the adoption of fuel-saving technologies in light-duty vehicles. **Transportation Research Part D: Transport and Environment**, v. 65, p. 194-212, 2018.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

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

KUPFER, D. E.; HASENCLEVER, L. **Economia industrial. Fundamentos teóricos e práticos no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. Elsevier, 2013.

LISBOA, G. C. O.; FREIRE, D. C. Auditoria e análise das demonstrações contábeis. **Maiêutica-Ciências Contábeis**, v. 3, n. 1, 2017.

LINCZUK, Luciane Mialik Wagnitz. **Governança aplicada à administração pública: a contribuição da auditoria interna para sua efetivação: um estudo em universidades**

públicas federais. 2012. Dissertação de Mestrado. Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

NAKAMURA, O. **Gestão do Invisível.** São Paulo, 2009.

MARTINS, V. F. et al. 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)? **Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)**, n. 10, 2013.

MONTEIRO, A. F. Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. **Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos.** Foz do Iguaçu, Paraná, 2015.

ROCHA, J. E.; SILVA, S. C. A auditoria como ferramenta de prevenção do passivo trabalhista oculto. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 190, p. 20-31, 2012.

SAVALL, H.; ZARDET, V. **Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance.** Paris, Ed Econômica, 1991.

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

SILVA, D. H. L. **Custos ocultos estruturais: um estudo no âmbito do setor agroindustrial da cachaça do estado da Paraíba.** 2018.

SILVA, W. A. C.; DE OLIVEIRA GOMES, M. C.; ARAÚJO, E. A. Tavares. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, 2014.

SILVA, J. A. Gestão dos gastos públicos: impacto dos custos invisíveis para as despesas orçamentárias da UnB. 2015, 74f. Dissertação (Mestrado em Economia), Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/19000>. Acesso em 11 ago. 2019.

SOUZA, M. A. *et al.* 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. 6-27, 2013.

ZAFFANI, C. A. Cuidado com os custos invisíveis. **Revista Boletim CRC/SP**, ISSN:1807-7617, São Paulo, nº 158, p. 19-22, Mar/Maio, 2006.