



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



Informações sobre deficiências de controles como custos ocultos no contexto das empresas brasileiras

Isabella Christina Dantas Valentim (UFPB) - isabella.cdantas@gmail.com

Antônio André Cunha Callado (UFRPE) - andrecallado@yahoo.com.br

Resumo:

Identificar os custos ocultos emerge como uma necessidade para as empresas, sendo uma fonte de controle e vantagem competitiva. Com base nisso, este estudo tem como objetivo analisar as informações sobre deficiências de controles internos das empresas brasileiras, considerando esses fatores como um tipo de custo oculto, à luz de aspectos estruturais. A metodologia adotada é de natureza aplicada e descritiva, consistindo na descrição da população estudada e do fenômeno, que abrange custos ocultos relacionados a fatores estruturais. A pesquisa é classificada como documental, uma vez que coletará, organizará e interpretará as informações contidas nos formulários de referência fornecidos pelas empresas. A estratégia metodológica adotada foi a pesquisa qualitativa, por fornecer descrições detalhadas dos dados e interpretações das informações sobre os controles internos das empresas. Os resultados basearam-se na identificação de custos ocultos decorrentes de deficiências nos controles internos evidenciadas nos formulários de referência das empresas analisadas. Assim, acredita-se que controles internos excessivos, a falta de controles internos ou a inexistência destes podem gerar custos ocultos, que, por não serem identificados pela contabilidade, serão somados a outros tipos de custos, pertencentes a outras funções no contexto operacional. Os principais custos ocultos identificados nos formulários de referência foram: a) falhas tecnológicas, manifestadas por deficiências na gestão e controle de acessos aos sistemas; b) (re)conciliação de contas, evidenciada por falhas nas conciliações e cálculos em contas contábeis; e c) contas específicas, reportando falhas de controle em diversas transações das empresas.

Palavras-chave: Custos ocultos. Falhas de controle. Evidenciação.

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

Informações sobre deficiências de controles como custos ocultos no contexto das empresas brasileiras

RESUMO

Identificar os custos ocultos emerge como uma necessidade para as empresas, sendo uma fonte de controle e vantagem competitiva. Com base nisso, este estudo tem como objetivo analisar as informações sobre deficiências de controles internos das empresas brasileiras, considerando esses fatores como um tipo de custo oculto, à luz de aspectos estruturais. A metodologia adotada é de natureza aplicada e descritiva, consistindo na descrição da população estudada e do fenômeno, que abrange custos ocultos relacionados a fatores estruturais. A pesquisa é classificada como documental, uma vez que coletará, organizará e interpretará as informações contidas nos formulários de referência fornecidos pelas empresas. A estratégia metodológica adotada foi a pesquisa qualitativa, por fornecer descrições detalhadas dos dados e interpretações das informações sobre os controles internos das empresas. Os resultados basearam-se na identificação de custos ocultos decorrentes de deficiências nos controles internos evidenciadas nos formulários de referência das empresas analisadas. Assim, acredita-se que controles internos excessivos, a falta de controles internos ou a inexistência destes podem gerar custos ocultos, que, por não serem identificados pela contabilidade, serão somados a outros tipos de custos, pertencentes a outras funções no contexto operacional. Os principais custos ocultos identificados nos formulários de referência foram: a) falhas tecnológicas, manifestadas por deficiências na gestão e controle de acessos aos sistemas; b) (re)conciliação de contas, evidenciada por falhas nas conciliações e cálculos em contas contábeis; e c) contas específicas, reportando falhas de controle em diversas transações das empresas.

Palavras-chave: Custos ocultos. Falhas de controle. Evidenciação.

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

1 INTRODUÇÃO

Considerando os mercados em que as organizações atuam, surgem preocupações com qualidade, produtividade e competitividade, desencadeando a necessidade de conhecimento detalhado dos custos envolvidos no processo produtivo. Nessa perspectiva, fica clara a complexidade da realidade operacional no mercado em que essas empresas atuam. Por esse motivo, a análise de custos é proposta como uma ferramenta de vantagem competitiva, pois possibilita o desenvolvimento de estratégias, principalmente em termos de gestão de custos e compreensão de sua natureza (Hansen & Mowen, 2009; Souza et al., 2013).

Da Silva (1999) acrescenta que as empresas que buscam a melhoria contínua e a competitividade utilizam a gestão estratégica de custos para atender às suas demandas. Ao analisar os custos, é possível caracterizá-los para além daqueles já conhecidos, como custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, como apontado na literatura, e observar os custos da cadeia produtiva ou da prestação de serviços, como é o caso dos custos ocultos (Santos, Leite Filho & Santos, 2020).

Os custos ocultos podem ser analisados com base em falhas informacionais, que podem surgir da adoção de critérios tradicionais de alocação de custos (Miller & Vollmann, 1985; Furedy, 2002; Herculano, 2009). Eles também podem resultar de disfunções (Savall & Zardet, 1991; Freitas et al., 2007; Femenick, 2008; Pedrosa Neto, 2009), o que pode ser observado a partir de mudanças estruturais e seu impacto no comportamento.

Considerando esses aspectos, a identificação de custos ocultos surge como uma necessidade de conhecimento por parte da empresa, principalmente como fonte de controle e vantagem competitiva. É importante identificar e medir suas formas para que possam ser evitadas e, conseqüentemente, previstas uma vez conhecidas. Nesse contexto, a divulgação de informações financeiras e não financeiras é uma forma de atender às necessidades de informação dos provedores de capital e auxiliá-los em suas expectativas em relação aos retornos das empresas, na medida em que possibilita avaliar o desempenho e tomar decisões (Souza et al., 2011).

Para o contexto dos custos ocultos, as informações divulgadas pelas empresas podem gerar alguns indicadores, a partir de falhas de controle, defasagem de tecnologia, controles internos inadequados (Lima, 1991; Femenick, 2005; Zaffani, 2006), entre outros, ou seja, gerando custos ocultos estruturais e comportamentais.

Diante desse contexto, este estudo tem por objetivo analisar as informações sobre as deficiências de controles internos divulgadas pelas empresas brasileiras, enquanto um tipo de custo oculto, considerando fatores estruturais, no período de 2023.

Apesar das contribuições desses estudos, há uma ausência de pesquisas sobre custos ocultos no contexto brasileiro, considerando sua relevância e a justificativa sobre as informações de controle interno. Este estudo busca consolidar uma base teórica sobre os custos ocultos e avançar no sentido de analisar os fatores de ocorrência dos custos, apoiando os gestores em ações de melhoria, eficiência dos processos e na qualidade do produto ou serviço fornecidos. Além disso, contribui para fomentar novas pesquisas que identifiquem outros possíveis custos ocultos ainda ausentes nos sistemas de gestão de custos, a partir das informações fornecidas pelas empresas, como meio de identificação e mensuração desses custos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para entender o que são os custos ocultos e como sua gestão pode ser desenvolvida, será abordado, de acordo com a literatura, o contexto em que esses custos podem ser identificados e como emergiram ao longo do tempo.

Primeiramente, será desenvolvida a percepção dos custos ocultos por meio das falhas de informação, especificamente através da análise dos sistemas de custos tradicionais e sua falta de transparência na alocação dos custos indiretos (Miller & Vollmann, 1985). Em seguida, será apresentada a abordagem que determina os custos ocultos como resultantes de disfunções, ou seja, custos que surgem da interação entre as estruturas organizacionais e o comportamento humano (Savall & Zardet, 1991; 2003).

2.1 Falhas de Informações Resultam em Custos Ocultos

De fato, o que contribui para que um custo seja oculto? Silva (2018) responde de forma simples, como "sua não identificação".

Ao avaliar o ritmo da automação das fábricas americanas, Miller e Vollmann (1985) destacaram que estas estão sendo impactadas de diversas maneiras ao avaliar

os custos indiretos. Nesse contexto, os autores referem-se ao termo "hidden factory", ou "fábrica oculta", para representar o local onde a maior parte dos custos indiretos de fabricação são acumulados, ou seja, ficam ocultos.

Nessa perspectiva, acredita-se que a verdadeira origem dos custos indiretos está nas transações, e não nos produtos físicos, como é comum nos critérios de alocação de custos tradicionais. Por essa razão, ao observar os custos indiretos criados pela "fábrica oculta", Miller e Vollmann (1985) argumentaram que seria necessário identificar as transações básicas que geram esses custos (Quadro 1).

Transações	Custos Gerados
Transações Logísticas	Ordenam, executam e confirmam a movimentação de materiais de um local para outro, essas transações são processadas, rastreadas e analisadas por muitos dos trabalhadores no chão de fábrica, bem como por pessoas responsáveis pelo recebimento, expedição, envio, entrada de dados, processamento de dados e pela contabilidade.
Transações de Balanceamento	Garantem que os suprimentos de materiais, mão de obra e capacidade sejam iguais à demanda. As pessoas envolvidas no processamento dessas transações incluem pessoal de compras, planejamento e controle de materiais, equipe de recursos humanos, bem como os gerentes que processam e autorizam previsões e que transformam pedidos em planos de produção.
Transação de Qualidade	Inclui o controle de qualidade, engenharia indireta e aquisições, identificação e comunicação de especificações, certificação de que outras transações ocorreram como deveriam, e o desenvolvimento e registro de dados relevantes.
Transação de Mudanças	Acomoda mudanças nos projetos de engenharia, cronogramas, roteiros, padrões, especificações e listas de materiais. Envolvem o trabalho de engenheiros de manufatura, industriais e de qualidade, juntamente com uma parte do esforço gasto em compras, controle de materiais, entrada de dados e processamento de dados.

Quadro 1. Transações e custos ocultos gerados

Fonte: Miller e Vollmann (1985)

Assim, mesmo sabendo da existência dos custos ocultos, Gama, Souza e Silva Sato (2009) explicam que os gestores não os contabilizam, justificando que sua mensuração é difícil, mesmo que suas expectativas sejam maiores do que aquelas planejadas pela organização. Por isso, há críticas em relação aos critérios tradicionais de alocação de custos.

Furedy (2002) também se refere ao custo oculto como "qualquer custo que não seja aparente na contabilidade padrão, ou, em termos gerais, que não esteja imediatamente aparente, mas que seja importante para o processo de produção".

Nessa linha, Deco (2023) defende que a identificação e contabilização dos custos ocultos são úteis para o processo de análise e melhoria da eficiência dos processos produtivos, contribuindo para alcançar a eficácia interna. Para Junior et al. (2015), os custos ocultos estão presentes nas atividades organizacionais, mas não são visíveis para a contabilidade, que não os identifica.

Bierma e Waterstraat (2004) observam que, nas empresas, o sistema de contabilidade é utilizado principalmente para controlar orçamentos, que são atribuídos aos departamentos administrativos, como fabricação, manutenção e compras. No entanto, as operações de produção exigem atividades que ultrapassam as fronteiras administrativas. Assim, os resultados internos apontados pela contabilidade geralmente fornecem pouca informação sobre o verdadeiro custo de uma transação.

Herculano (2009) afirma que os custos ocultos podem surgir com a imprecisão do método de custeio, pois o método escolhido pela empresa pode ser insuficiente na

mensuração desses custos, não os evidenciando e tornando-os ocultos. Esse argumento também é identificado em Dutra e Bornia (2009), que acrescentam que tais custos podem ser provocados por processos burocráticos e ineficientes.

Zaccarelli (2000) descreve os custos ocultos como aqueles que, desde a década de 1990, não podiam ser mensurados de forma direta nem contabilizados especificamente, mas que conseguiam reduzir a lucratividade da empresa. Nesse contexto, a utilização do termo "oculto" representa seu não apontamento.

Na percepção de Dutra e Bornia (2009), os custos ocultos, ou invisíveis, como os autores denominam, são aqueles de difícil identificação e mensuração, derivados de processos burocráticos e ineficientes. Esses custos também não podem ser considerados como gastos contábeis se não forem preventivamente acertados, mas podem vir a ser no futuro, já que podem ser evitados.

Silva e Callado (2017) apontam que o fato de os custos ocultos não serem detectados, reconhecidos ou mensurados pelos relatórios gerenciais, contábeis e pelos sistemas de custeio tradicionais os caracteriza como ocultos. Esses custos podem ter origem externa ou interna, esta última desenvolvida dentro da entidade. Nesse contexto, Freitas (2007) afirma que existem custos que passam pelos relatórios das organizações, que são difíceis de identificar e podem afetar a lucratividade. Dessa forma, os valores identificados produzem novas informações e agregam elementos adicionais, o que leva a um novo olhar gerencial sobre algumas perspectivas.

Apesar da dificuldade de mensuração dos custos ocultos, quando reconhecidos, eles podem influenciar diversos contextos organizacionais, como planejamento, controle e auxílio ao processo de tomada de decisão que envolvem os gestores (Femenick, 2008; Freitas, Almeida & Costa, 2008; Silva & Callado, 2017).

Além disso, a falta de reconhecimento dos custos ocultos pode comprometer a lucratividade da empresa, como aponta Freitas et al. (2007), pois suas informações fornecem estimativas de valores que agregam informações ao conjunto de dados gerenciais, influenciando diversas perspectivas organizacionais, incluindo investimentos.

Santos et al. (2020) afirmam que a qualidade dos produtos/serviços é reduzida pelos custos ocultos, que decorrem de defeitos e desperdícios. Além disso, os sistemas de custos tradicionais ainda exploram pouco tais custos.

Algumas técnicas se mostram eficientes nos processos de redução dos custos ocultos, como o Just-in-Time (JIT), Target Costing (TC), Kaizen, Custeio Baseado em Atividades (ABC) (Souza et al., 2013), entre outras, pois executam procedimentos específicos de mensuração e análise detalhada dos processos operacionais, identificando custos que dificilmente os métodos tradicionais reconheceriam.

A gestão dos custos ocultos se torna importante, uma vez que proporciona melhores tomadas de decisões, desde que sejam identificados e tratados adequadamente (Da Silva Moura et al., 2019).

Contudo, não se pode limitar a causa dos custos ocultos à deficiência de informação; outras situações, como erros e falhas estruturais e o comportamento dos indivíduos em relação aos padrões estabelecidos, também podem ser fatores que desencadeiam custos ocultos, os quais serão tratados em sequência.

2.2 Disfunções Resultam em Custos Ocultos

Em meados da década de 1970, o *Socio-Economic Institute of Firms and Organizations* (ISEOR) realizou uma pesquisa que revelou ligações entre disfunções, custos ocultos e o desempenho econômico das empresas (Savall & Zardet, 1991). O modelo proposto pelo ISEOR defendia que as estruturas existentes influenciavam o

comportamento dos trabalhadores, mas, quando essas estruturas eram modificadas, também impactavam o comportamento. Nesse sentido, observa-se que, apesar de as organizações possuírem estruturas idênticas, o desempenho pode ser diferente (Savall & Zardet, 1991; Pedrosa Neto, 2009).

Com base na teoria comportamental em contraste com a teoria estruturalista, os pesquisadores observaram desempenho inferior em algumas empresas além do esperado e, ao identificar determinadas disfunções, reconheceram custos que eram ignorados pelas empresas analisadas (Pedrosa Neto, 2009).

Foi então que Savall e Zardet (1991) identificaram indicadores de disfunção que envolvem simultaneamente as estruturas e o comportamento, resultando em custos ocultos. Dessa forma, pode-se considerar que os custos ocultos resultam da interação complexa entre a estrutura das empresas e os comportamentos humanos, derivando das disfunções.

Para Pedrosa Neto (2009), os custos ocultos apresentados no estudo do ISEOR representam custos relativos a problemas de desempenho das empresas, pois o aumento e a diminuição do desempenho estariam diretamente ligados à diminuição e ao aumento dos custos, respectivamente.

Na visão de Savall e Zardet (1991), os custos ocultos se manifestam em certos ambientes organizacionais, que incluem condições de trabalho, organização do trabalho, coordenação, gestão de tempo, formação integrada e implementação estratégica. Esses ambientes são importantes para a análise das disfunções, bem como para a busca de soluções e redução dos custos.

A disfunção, na perspectiva de Lima (1991), é considerada como o ponto de diferenciação entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido, que dá origem a um conjunto de custos ocultos. Dessa forma, acredita-se que as disfunções geram custos ocultos, que afetam a performance econômica da organização.

Vale ressaltar que os custos ocultos não fazem parte do engajamento financeiro direto de uma empresa, ao contrário dos custos visíveis, pois raramente se consegue medir tais custos, já que estão disseminados entre as diversas partes da empresa (Lima, 1991).

Diehl (1997) destaca que alguns fatores intangíveis impactam as empresas em termos de flexibilidade operacional, motivação, cultura, entre outros, e que necessitam de recursos e esforços para sua manutenção, resultando em custos intangíveis (ocultos).

Na percepção de Bernardi (2004), existe um conjunto de situações, possibilidades e comportamentos em torno de fatores como visão, cultura, estrutura, recursos e estratégia que geram custos ocultos, como, por exemplo, a falta de integração, politicagem, clima organizacional, boicotes, desconfiança, desmotivação, liderança ausente, sistemas e tecnologias obsoletas, retrabalho, baixa produtividade, mau uso de recursos, entre outros.

Femenick (2008) argumenta que os custos ocultos são resultado de uma equação entre o desempenho ideal e o desempenho real de uma empresa. O autor também defende que o problema dos custos vai além de seu registro nos relatórios contábeis, abrangendo todas as decisões e áreas de gestão do negócio. Ademais, custos causados por problemas estruturais (internos ou externos) seriam denominados "custos invisíveis", enquanto os "custos ocultos" resultariam da ineficiência da gestão, levando à redução no faturamento.

Souza, Ribeiro e Rodrigues (2016) trazem um argumento similar ao destacar que a literatura utiliza o termo "custo oculto" para denominar os custos originados pela ineficiência de gestão, enquanto "custos invisíveis" se referem àqueles inerentes às

atividades da empresa, causados por problemas estruturais.

Vale destacar que a denominação de um custo como invisível ou oculto pode ser entendida apenas como uma questão semântica (Souza et al., 2013). Ao analisar os discursos relacionados aos custos, observa-se que indicam problemas envolvendo estruturas, processos e comportamentos.

Ainda sobre as disfunções, Corso et al. (2009) afirmam que os custos ocultos surgem de alterações. Alinhado com as ideias dos autores mencionados anteriormente, Freitas et al. (2007) também acreditam que as disfunções dão origem aos custos ocultos, que podem ser mensurados a partir de seu impacto econômico. Com base na literatura desenvolvida até então (e.g., Lima, 1991; Savall & Zardet, 1991), Freitas et al. (2007) classificaram os custos ocultos em dez itens, que podem ser considerados de acordo com sua importância no contexto empresarial (Quadro 2).

Classificação	Descrição	Exemplos
Má gestão	Trata-se da ausência ou falta de planejamento.	Custos com projetos inacabados; Custos com a desistência de projetos mal planejados.
Não Qualidade	É fruto do refazer, do corrigir e dos desperdícios dos itens produzidos.	Retrabalho em peças produzidas; Substituição de peças ou produtos.
Rotatividade de pessoas	Resultam de duas ineficiências: a falta de um direcionamento adequado para os talentos internos e um clima organizacional ruim, provocados por sistemas de comunicação ineficientes.	Treinamentos de novos funcionários, substitutos.
Mau Controle	Decorrente do excesso de informações e de dados desnecessários que não agregam nenhum valor, causando o excesso de burocracia.	Controles duplos feitos por setores diferentes.
Acidente de Trabalho	Decorrente da falta do uso de equipamentos e procedimentos adequados para a execução da atividade por parte do funcionário.	Custos com funcionários afastados e funcionário para reposição.
Set-up	Está ligado às falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo.	Custo com pessoal parado, tempo extra para regulação das máquinas.
Espera	Ocasionado por procedimentos e métodos não ligados àqueles já dimensionados dentro do processo.	Custo com paradas por falta de matéria-prima.
Ociosidade	Refere-se ao não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo	Custos por lentidão com máquinas sem manutenção; capacidade subutilizada.
Estoque	Fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade.	Custos com manutenção e seguro de estoques desnecessários.
Obsolescência	Resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado.	Custos com tempo extra por máquinas de tecnologia defasada.

Quadro 2. Classificação dos custos ocultos

Fonte: Freitas et al. (2007) e Souza et al. (2013)

Outrossim, a origem dos custos ocultos também pode ser observada por Megliorini (2001), que os relaciona aos comportamentos (incluindo as atitudes) e às estruturas (modos de operar a entidade). Ele considera que controles internos e operacionais bem estruturados levam a melhores identificações e mensurações dos custos.

Consoante a relação das disfunções que resultam nos custos ocultos, Souza et al. (2013) apontam alguns obstáculos em comum na literatura sobre esses custos, como a dificuldade de identificação e mensuração, além da falta de evidência nos sistemas tradicionais de custos e na própria contabilidade. Portanto, esses autores consideram que a identificação, mensuração e registro nos sistemas devem estar alinhados, pois um depende do outro para sua devida atribuição de valor e, assim, para ser utilizado pelos gestores.

Adicionalmente, Zaffani (2015) aponta que as pessoas e empresas trabalham com evidências e fatos. No que diz respeito aos custos, as organizações estão acostumadas com eles e nem sempre estão atentas às falhas e até mesmo aos erros. Para esse autor, os custos considerados invisíveis podem ser divididos em seis categorias: i) relações humanas; ii) controles; iii) pessoal; iv) recursos materiais; v) gestão; vi) treinamento/qualidade.

No que concerne às relações humanas, os custos podem emergir da falta de conexão entre as pessoas, desgastes causados por fofocas, críticas, falsidades e falta de aproveitamento de talentos internos. A categoria de controle incide sobre a falta de controle e organização, que podem também surgir pelo excesso de informações desnecessárias e burocráticas. Os custos com pessoal surgem devido à falta de motivação da equipe, competição, arrogância e falta de cooperação nas atividades. Os recursos materiais podem gerar custos por meio da ociosidade de ativos, seu mau uso e falta de manutenção, além da utilização de tecnologias ultrapassadas. Além disso, os custos podem estar associados à falta de gestão, por meio de sistemas e processos obsoletos, falta de liderança, retrabalho, decisões baseadas em informações superficiais, negociações mal conduzidas e ideologias antiquadas. Por fim, os custos de treinamento/qualidade estão associados ao desperdício de itens inúteis, retrabalho, reciclagem inadequada, realização de tarefas desnecessárias e custos associados a funcionários que não são capazes de cumprir tarefas específicas.

Com base nisso, pode-se compreender que a falta de identificação e mensuração dos custos ocultos e sua apresentação por meio dos sistemas operacionais constituem um grande desafio em relação à análise e utilização desses custos no processo de tomada de decisão.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como aplicada, pois seus objetivos visam alguma utilidade prática no que consiste as informações sobre custos no contexto organizacional.

Ao analisar o objetivo proposto, faz-se necessário a caracterização da pesquisa. Por isso, a pesquisa será caracterizada como descritiva, pois o objetivo principal consiste na descrição da população a ser estudada, no caso, as empresas brasileiras listadas na [B]³ (Brasil, Bolsa e Balcão), e a descrição do fenômeno que são os custos ocultos considerados por meio dos fatores estruturais. Adicionalmente, pode-se atrelar a pesquisa descritiva a observação dos fatos, sua classificação e interpretação, sem a interferência do pesquisador.

No que consiste a definição do escopo desta pesquisa, será considerado para desenvolvimento e análises, as empresas brasileiras listadas na [B]³ no ano de 2023. O período utilizado, se justifica por seu o último ano com a divulgação completa das informações, ou seja, possui os todos os trimestres divulgados.

Os procedimentos para realização da pesquisa, serão classificados a partir da pesquisa documental, pois irá coletar, organizar e interpretar informações de forma bruta, ou seja, informações que estão contidas nos relatórios disponibilizados de

forma pública pelas empresas (ex.: Formulário de Referência etc). Esse tipo de classificação é importante, pois atribuirá nova perspectiva as informações divulgadas. Dessa forma, por considerar os relatórios como documentos de análises, classifica-se como fontes de segunda mão (secundários). Ademais, para acesso e coleta das informações será utilizado o website da [B]³ e das empresas selecionadas na amostra, pois estes documentos são de domínio público e, portanto, de acesso livre aos pesquisadores.

Nesse contexto, a estratégia principal adotada, consiste na utilização da pesquisa qualitativa, por oferecer descrições mais detalhadas dos dados e interpretações sobre deficiências de controles internos divulgadas pelas empresas. Flick (2012) cita como estratégia de pesquisa qualitativa a análise de conteúdo, cujo procedimento consiste na análise de material de texto de qualquer origem, e considerando os relatórios divulgados pelas empresas, esta estratégia também se aplica nesta pesquisa.

Assim, tal estratégia se desenvolverá em três fases: a) pré-análise, com a seleção do material a ser analisado; b) o tratamento dos dados, por meio da codificação e criação de categorias; e c) a interpretação dos dados.

A amostra inicial do estudo foi composta por 70 empresas listadas na [B]³ e que compuseram o IBOVESPA no último trimestre de 2024. Os formulários de referência foram coletados no período de 2023, período relativo às informações contábeis finalizadas do ano base de 2022 e disponibilizados no sítio eletrônico da [B]³. O escopo final foi composto por 32 empresas, as quais divulgaram informações sobre as deficiências dos controles internos.

Características	Número de empresas
Com falhas de controle	32
Sem falhas de controle	38
Total	70

Quadro 3. Características das empresas

Fonte: Elaborado pelos autores

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Para a classificação das deficiências de controles reportadas pelas empresas, a pesquisa considerou a divisão proposta por Ge e McVay (2005), que divide as deficiências de controles internos em nove grupos distintos: Treinamento, Falhas Tecnológicas, Falhas em Subsidiárias, Segregação de Funções, (Re)conciliação de contas, Período de Fechamento, Reconhecimento de Receitas, Acúmulo de Funções e Contas Específicas. Nesse sentido, o foco deste estudo esteve nos custos ocultos estruturais, pois são passíveis de identificação nos relatórios analisados. Dessa forma, para fins de análise, foram considerados os grupos com maior número de evidências sobre as falhas de controle, identificados como: Falhas Tecnológicas, (Re)conciliação de contas e Contas Específicas.

As companhias brasileiras que negociam suas ações no mercado de valores mobiliários B3 devem divulgar suas deficiências nos controles internos de acordo com as determinações da Instrução CVM nº 480 de 2009, por meio do Formulário de Referência, em campo apropriado para o tema. Com base nessas informações, foram levantados os dados contidos no Quadro 4 apresentado a seguir.

Grupo	Classificação das Deficiências	Deficiências Reportadas
CUSTOS OCULTOS ESTRUTURAIS	Falhas Tecnológicas	<p>Gestão de acesso à determinados sistemas; Desenho e execução de controles para tecnologia da informação; Falhas no sistema SAP; Usuários indevidos com privilégios; Parâmetros de senhas; Processo de concessão e revogação de acesso à Rede; Integração de dados e informações entre Portal e SAP; Monitoramento e acompanhamento a riscos de Segurança da Informação; Vulnerabilidades no acesso de superusuários; Precisão e revisão dos relatórios do ambiente de tecnologia; Implementação da governança para o ambiente SAP; Acesso indevido à transação de alteração de cadastro no sistema SAP; Ausência de aprovação para concessão de acessos; Gerenciamento de manutenções/mudanças programadas e emergenciais; Retenção de logs; Acessos de profissionais desligados ou transferidos; Elaboração e manutenção da revisão e aprovação de transações no ERP; Avaliações dos requisitos de mudanças, versionamento e testes de lógica das planilhas eletrônicas.</p>
	(Re) conciliação de contas	<p>Apuração de custeio; Conciliação contábil com relatórios financeiros, jurídico e tributário; Identificação e aprovação de lançamentos manuais; Revisão da mensuração de ativo de direito de uso e passivo de arrendamento; Apuração do CPV; Processo de cálculo da taxa WACC (Impairment); Reconciliações de balanço; Ausência de manual de contabilidade; Classificações das contas de despesas; Relatório de ativo imobilizado em andamento x saldos contábeis; Política e/ou procedimentos formais de conciliação contábil; Conciliação contábil; Contabilidade e apresentação de transações relacionadas a passivos financeiros de clientes e juros auferidos sobre depósitos judiciais; Reconciliação contábil entre saldos contábeis e documentação suporte; Realização de inventário físico; Parâmetro de desconto em contrato sobre reembolso de despesa de logística; Reconhecimento parcial nas demonstrações financeiras consolidadas o valor da Provisão de Eventos Ocorridos e Não Avisados (PEONA); Conciliação de contingências; Conciliação dos registros contábeis de IRPJ/CSLL diferidos com as escriturações fiscais;</p>

		<p>Apresentação dos custos e despesas não identificadas tempestivamente;</p> <p>Elaboração e manutenção dos empréstimos e financiamentos concedidos;</p> <p>Apuração incorreta ou incompleta da folha de pagamentos;</p> <p>Conciliação entre a aplicação financeira e o saldo contábil e aprovação de movimentações financeiras de Fundos de Investimento.</p>
	Contas Específicas	<p>Processo de capitalização do imobilizado;</p> <p>Políticas nos principais processos relativos ao negócio da Companhia. Deficiências de controle.</p> <p>Revisão tempestiva dos controles;</p> <p>Idoneidade de armazém geral;</p> <p>Tributação IPI Transferências e Revenda do Estabelecimento Varejista;</p> <p>Escrituração extemporânea de notas fiscais de entrada;</p> <p>Transações significativas de combinações de negócios;</p> <p>Processo de comunicação sobre apurações internas de incidentes aos órgãos de governança da Companhia;</p> <p>Avaliação do relatório ISAE de fornecedores externos;</p> <p>Não detalhamento do que significa "sob demanda";</p> <p>Fluxos financeiros dos ativos de contrato de concessão;</p>

Quadro 4. Deficiências de controle reportadas

Fonte: Elaborado pelos autores

Ao observar os conceitos relacionados a gestão de custos, mais especificamente, os custos ocultos, têm se destacado pelo seu impacto nos resultados das empresas. Neste contexto, acredita-se a identificação, mensuração e evidenciação de tais custos, são relevantes por envolver a gestão do negócio como um todo, interagindo o contexto estrutural da organização assim como o comportamento humano que o compõe (Saval & Zardet, 1991).

Na perspectiva de Femenick (2005), os custos que compõem uma organização estão além dos custos registrados pela contabilidade, pois estão presente em todas as decisões relacionadas com a gestão do negócio. Dessa forma, para o autor, os “custos ocultos” são gerados a partir da ineficiência de gestão, os quais resultam na queda do faturamento da empresa.

Ainda, a maioria dos custos ocultos, segundo Martins et al. (2013) podem advir de ineficiências relacionadas às atitudes e ao comportamento dos gestores, assim como de problemas estruturais relacionados aos mecanismos de controle e o modo de operar das entidades. Assim, acredita-se que a não divulgação e/ou a omissão de erros em relação dos riscos de ocorrências, podem contribuir para geração de custos ocultos (Martins et al., 2013).

Especificamente sobre os controles internos inadequados, Femenick (2005) argumenta que se estes são subestimados, podem criar situações de desvios, impropriedades, perdas nas compras, vendas e no patrimônio da entidade. Se são superestimados, podem atrapalhar os processos administrativos e produtivos. Dessa forma, quando os controles internos são apresentados como inadequados, não é possível sua identificação pela contabilidade (Femenick, 2005), pois estarão agregados a outros custos, os quais envolvem outras funções na empresa.

Com base nos resultados levantados no contexto das empresas brasileiras, pertencentes ao escopo de pesquisa, pode-se destacar três tipos de deficiências de

controles, os quais apresentaram-se mais evidentes e que podem gerar custos ocultos, como: falhas tecnológicas, (re)conciliação de contas e contas específicas.

4.1.1 Falhas Tecnológicas

Ao analisar as falhas de controle classificadas em “falhas tecnológicas”, observou-se que empresas como: RUMO, AZUL, ASSAI, PÃO DE AÇUCAR, NATURA, MAGALU, AREZZO, ALPARGATAS, COGNA, DEXCO, COSAN, HYPERA, HAPVIDA, TOTVS, ENGIE, ELETROBRAS e ISA CTEEP, apresentaram informações relativas à deficiência na gestão de acessos aos sistemas (ERP, SAP, entre outros) que compõem as operações das empresas, assim como fragilidades em relação ao controle e gerenciamento de acessos às transações por meio dos funcionários. Estas fragilidades podem desencadear custos ocultos ao perder produtividade, gerar erros e perder oportunidades. Como exemplo, os auditores independentes da ELETROBRAS destacaram que o conjunto de deficiências identificadas, ausência de controles, fragilidade na validação de dados, relatórios e planilhas eletrônicas utilizadas, representam um impacto pervasivo no ambiente de controles da Companhia, envolvendo processos e contas contábeis relevantes. Na HAPVIDA também foi evidenciado que a falta de controle para os acessos privilegiados ao sistema ou banco de dados dificulta a identificação de possíveis desvios (intencionais ou acidentais), além de possibilitar que os usuários/contas sejam utilizados por pessoas não autorizadas.

Estes resultados podem demonstrar a geração de custos ocultos, identificados por Zaffani (2015) como de recursos materiais, os quais podem ser gerados por meio da ociosidade de ativos, mau uso e falta de manutenção, além da utilização de tecnologias ultrapassadas.

4.1.2 (Re)conciliação de Contas

As falhas de controle classificadas como “(re)conciliação de contas” foram evidenciadas em empresas como: MARFRIG, JBS, ASSAI, PÃO DE AÇUCAR, NATURA, ALPARGATAS, CVC, COGNA, ULTRAPAR, PETRORIO, HYPERA, HAPVIDA, TAESA, CEMIG e ELETROBRAS, as quais demonstraram que existem fragilidades nos controles relativos a conciliações contábeis em detrimento aos documentos de reporte, assim como deficiências sobre os cálculos de transações específicas (despesas, custos, imobilizado, contingências, *impairment*, impostos, entre outros). As fragilidades descritas também apontam problemas de controle interno em contas complexas, tais como Provisão de Eventos Ocorridos e Não Avisados (PEONA) e fundos de investimentos. Vale destacar uma falha identificada no grupo PÃO DE AÇUCAR, em que não criou ou implementou um controle para monitorar as rotinas processuais, bem como a revisão e aprovação das modificações relacionadas aos custos dos produtos vendidos como resultado das variações entre o custo padrão e o custo real. Esta falha resultou em ajustes de R\$ 65 milhões, sendo destes, R\$ 24 milhões relativos ao ano de 2021.

Com base nisso, pode-se perceber que estas falhas de controle podem acarretar distorções nos valores registrados nos demonstrativos contábeis e financeiros das empresas, pois podem ser utilizadas informações incorretas ou incompletas na execução do controle, assim como a não identificação de itens indevidos, resultando em valores, atualizações e baixas contabilizados de forma inadequada.

4.1.3 Contas Específicas

As falhas de controle classificadas como “contas específicas” foram evidenciadas em empresas como: RUMO, MARFRIG, BRF, NATURA, ALPARGATAS, DEXCO, COSAN, PETROBRAS, TOTVS, COPEL e TAESA, as quais envolveram transações diversas. No contexto deste estudo, situações como falhas e deficiências de controle na capitalização do imobilizado, processos, revisões, avaliações e detalhamentos de contas foram levantadas e indicam a possibilidade de custos ocultos. Visto que, tais situações podem levar a falta de clareza e controle sobre suas formas de registro e evidenciação, causando distorções nas demonstrações contábeis das empresas. Vale destacar, assim como o trabalho de Martins et al. (2013), que o grupo de custos ocultos classificados como estruturais, podem envolver aqueles oriundos da estrutura física (instalações, máquinas, equipamentos, tecnologia, entre outros), quanto os da estrutura organizacional (disposição e organização das atividades).

Vale destacar que, especificamente, a ALPARGATAS evidencia as recomendações feitas pela companhia de auditoria, os quais incluem: que a avaliação da possibilidade de travas no sistema para que os gastos dos projetos não excedam os valores aprovados; a implantação de um controle de revisão por parte da área contábil/controladoria com o objetivo de assegurar que os gastos ativados estão em consonância com as práticas contábeis; incluir controles formais, para assegurar a aprovação do cadastro de matéria-prima nos sistemas da Companhia, assim como implantar controles de revisão para garantir que o cadastro de matéria-prima nos sistemas da companhia, foram devidamente aprovadas; elabore controles de atualização mensal, aptos a capturar na competência correta (mês) os valores da atualização monetária do crédito em questão; manter melhor controle das operações de remessa e retorno para seu depósito fechado e armazém gerais certificados; e avaliar a expectativa de recuperação e monetização dos créditos. Estes achados, corroboram com Freitas et al. (2007) e Souza et al. (2013), os quais caracterizam os custos que aqui podem ser identificados por meio do mau controle.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao considerar que a criação excessiva de controles internos, sua falta e até mesmo sua inexistência podem gerar custos ocultos (Freitas et al., 2007) que esta pesquisa foi desenvolvida. Com base nisso, as falhas de controles internos foram analisadas com o objetivo de identificá-las como custos ocultos, considerando os fatores estruturais das empresas brasileiras listadas na B3.

A realização desta pesquisa proporcionou uma reflexão sobre a possível identificação de custos ocultos por meio da evidenciação das deficiências de controle interno feitas pelas companhias brasileiras, as quais puderam ser classificadas e segregadas. As deficiências levantadas demonstraram que as empresas podem perder produtividade e oportunidades, gerar erros, distorcer valores e demonstrações, não identificar informações e ainda gerar custos ocultos, os quais não podem ser identificados pela contabilidade. Isso resulta na falta de clareza sobre as informações financeiras e não financeiras dessas empresas, além de serem agregados a outros tipos de custos, pertencentes a outras funções no contexto operacional. Tais evidências corroboram as afirmações feitas por Martins et al. (2013), de que a não divulgação e/ou a omissão de erros em relação aos riscos de ocorrências podem contribuir para a geração de custos ocultos.

Além disso, observou-se que as principais deficiências levantadas nesta

pesquisa (Falhas Tecnológicas, (Re)conciliação de contas e Contas Específicas) demonstraram que a utilização de tecnologias ultrapassadas, assim como a falta de monitoramento de rotinas processuais, pode afetar os resultados das empresas. Foi identificado, ainda, que o mau controle pode acarretar custos relacionados à estrutura física e organizacional.

Adicionalmente, esta pesquisa apresenta algumas limitações, entre as quais se destacam: a) a quantidade de empresas analisadas; e b) a estratégia de pesquisa, que, apesar de demonstrar detalhes e interpretações, não apresenta relações causais.

Contudo, para pesquisas futuras podem analisar especificamente as empresas, buscando aprofundar-se nas características das deficiências de controles internos e investigar suas origens e/ou soluções. Além disso, é interessante a abordagem que pode envolver o confronto entre os vários tipos de custos ocultos, ou seja, a relação entre dois ou mais custos ocultos (ex.: estrutural e comportamental). Vale também destacar a necessidade de compreensão dos custos ocultos pelas empresas para auxílio na tomada de decisão, visto que são informações relevantes e de difícil identificação.

REFERÊNCIAS

- Bernardi, L. A. (2004). *Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos*. São Paulo, Atlas.
- Bierma, T. J., & Waterstraat, F. L. (2004). Total Cost Ownership for Metalworking Fluids. Research report series/Illinois Waste Management and Research Center; RR-105.
- Corso, J. M. D., Duclos, L. C., Souza, A., & Welgacs, H. T. (2009). Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne. *Revista Custos e @ gronegocio on line*, 5(1), 32-49.
- da Silva Moura, C. A., Meurer, R. M., Lara, F. L., Voese, S. B., & Pereira, M. W. G. (2019). Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- da Silva, C. L. (1999). Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista da FAE*, 2(2).
- Deco, P. (2023). *Gestão de Custos Ocultos nas Organizações - O Tempo Perdido*. São Paulo, Lisbon.
- Diehl, C. A. (1997). Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, 110 p.
- Dutra, M., & Bornia, A. C. (2009). Gestão estratégica dos custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica do Brasil. *ABCustos*, 4(2), 1-26.
- Femenick, T. R. (2008). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista UNI-RN*, v. 4, n. 1/2.
- Flick, U. (2012). *Introdução à Metodologia de Pesquisa*. Editora Grupo A.
- Freitas, J. B. D. (2007). Estudo sobre a relevância dos custos ocultos na produtividade econômica de uma empresa do sub-setor sucroalcooleiro da agroindústria. João Pessoa, PB. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba – UFPB.
- Freitas, J. B., Costa, I., Santos, J. A., Severiano Filho, C., & Almeida, M. L. (2007). A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia da Aedb*, 4.
- Freitas, J. B., de Almeida, M. L., & Costa, I. (2008). Custos ocultos e agronegócio:

- discussões acerca de um caso observado. *CEP*, 58055, 100.
- Furedy, C. 2002. Os dilemas de um período de transição: resíduos orgânicos a baixo custo. *Revista de Agricultura Urbana*, 20(6), 1-6.
- Gama, I. S., de Souza, M. P., & da Silva Sato, S. A. (2009). Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal–Rondônia. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M. (2009). *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. Tradução: Robert Brian Taylor. Cengage Learning.
- Herculano, A. S. (2009). Mensuração e avaliação dos custos ocultos no setor de manutenção industrial de uma mineração: impacto gerencial no ciclo de vida. João Pessoa, PB. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba-UFPB.
- Junior, D. G., Jenkins, L. E. C., Zanin, D. F., & de Almeida, L. B. (2015). 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*.
- Lima, M. A. A. (1991). A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 31, 21-30.
- Martins, V. F., Carmo, C. R. S., Soares, A. B., Ferreira, M. A., & Pereira, V. S. (2013). 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*, (10), 2.
- Megliorini, E. (2001). *Custos*. Makron Books do Brasil.
- Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985). The hidden factory. *Harvard business review*, 63(5), 142-150.
- Moody, J., & White, D. R. (2003) Structural cohesion and embeddedness: a hierarchical concept of social groups. *American Sociological Review*, 68(1), 103-127.
- Pedrosa Neto, C. (2009). Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica. João Pessoa, PB. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília - UNB, Universidade Federal da Paraíba - UFPB e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN.
- Santos, M. I. C., Leite Filho, P. A. M., & da Costa Santos, M. L. (2020). Análise do Absenteísmo enquanto um tipo de Custo Oculto em uma Instituição de Ensino Pública. *REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade*, 10(2), 57-65.
- Savall, H., e Zardet, V. (2003). *Mastering hidden costs and socio-economic performance*. Collection: Gestion.
- Savall, H., E; Zardet, V. (1991). *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance*. Paris, Ed. Economica.
- Silva, D. D., & Callado, A. A. C. (2017). Identificação dos custos ocultos no agronegócio: um estudo nos engenhos produtores de cachaça do brejo paraibano. In *XI Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*.
- Silva, D. H. L. (2018). Custos ocultos estruturais: um estudo no âmbito do setor agroindustrial da cachaça do estado da Paraíba. João Pessoa, PB. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Paraíba, 2018.

- Sousa, W. V. C., Ribeiro, C. D. M. A., & Rodriguez, M. V. R. Y. (2016). A contribuição da gestão do capital intelectual para minimização dos custos ocultos na administração pública. *Sistemas & Gestão*, 11(3), 326-341.
- Souza, M. A., Alberton, J. R., Marquezan, L. H. F., & Monteiro, R. P. (2013). Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul. *Revista Universo Contábil*, 9(1), 6-27.
- Souza, M. A., Alberton, J. R., Marquezan, L. H. F., e Monteiro, R. P. (2011). Fatores de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa gaúcha agroindustrial de arroz. *Anais do V Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis* (Vol. 5).
- Zaccarelli, S. B. (2000). *Clusters e redes de negócios: uma nova visão para a gestão dos negócios*. Editora Atlas SA.
- Zaffani, C. A. (2006). Cuidado com os custos invisíveis. *Revista Boletim CRC/SP*, São Paulo, 158, 19-22, Mar/Maio.