



## **Identificação de custos ocultos comportamentais: um estudo aplicado em uma Instituição de Ensino Superior a partir dos relatórios anuais da Auditoria Interna**

**Sheila Alice Terto Gajadhar**  
**Universidade Federal da Paraíba (UFPB)**  
*E-mail: sheilalicegajadhar@gmail.com*

**Antônio André Cunha Callado**  
**Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)**  
*E-mail: andrecallado@yahoo.com.br*

### **Resumo**

O objetivo dessa pesquisa foi identificar as fontes geradoras de custos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Federal do Nordeste do Brasil. Para que este fosse alcançado, foi desenvolvido um estudo de caso único, a partir da análise do RAINT no período de 4 anos, entre 2016 a 2019. Também foi efetuada uma análise de conteúdo nesses relatórios, para que possíveis fontes de custos ocultos fossem identificadas através da categorização e palavras-chaves relacionadas ao tema. Como principais resultados, verificou-se que os custos presentes na instituição pesquisada se concentraram em Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho, Custo de politicagem e Rotação de Pessoal. Além da área da gestão, o próprio ensino também pode ter sido afetado em virtude de ações não executadas, pois no ano de 2018 houve falta de acompanhamento acerca do funcionamento dos cursos de pós-graduação. Concluiu-se que, além dos custos ocultos elencados para cada analisado, também houve ocorrências de outros prejuízos para a instituição com a falta de ações que estavam planejadas e que por algum motivo não foram executadas.

**Palavras-chave:** AUDITORIA INTERNA; CUSTOS OCULTOS; RELATÓRIOS DE GESTÃO.

**Linha Temática: Contabilidade Gerencial**





## 1 Introdução

O Sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é regulado pelo Decreto nº 3.591/2000 e tem como objetivo a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, sendo exigido à todas as entidades da Administração Pública Federal indireta implantar a respectiva unidade de auditoria interna.

Presente nas entidades da Administração Pública, a auditoria interna, apoia o sistema de controle interno e devem atuar de forma a comprovar a legalidade e oferecer legitimidade das ações da administração. Com isso, a unidade de auditoria interna contribui para o alcance de resultados quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil das entidades da administração pública (CHANG *et al.*, 2019).

A auditoria interna tem o propósito de avaliar os controles internos administrativos com o objetivo de propor melhorias para que os gestores possam direcionar suas atividades de modo a alcançar resultados eficazes e eficientes. Para que esses resultados sejam alcançados a auditoria conta com um conjunto de técnicas que visa efetuar uma avaliação da gestão pública através de critério técnico, operacional e/ou legal, por meio de controles preventivos propondo correção de procedimentos errados de modo que venha a garantir os resultados e objetivos propostos pela instituição (BRASIL, 2001).

Como produto da auditoria interna, são necessários a elaboração de alguns relatórios, dentre eles o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), ambos exigidos pelo Decreto nº 3.591/2000 e avaliados anualmente pela Controladoria Geral da União – CGU.

Uma auditoria interna eficaz pode garantir a governança corporativa de qualidade, auxiliando a gestão na melhoria dos controles internos, além de criar valor agregado para a organização ajudando a administração e a diretoria a avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controle interno e governança corporativa (WALTER e GUANDARU, 2012).

Além disto, 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 e contribui fazendo recomendações de alto valor dentro da própria organização, apoiando de forma direta as tomadas de decisões dos usuários. Dessa forma, Cabello e Silva (2017) ressaltam que a teoria econômica, aborda a discussão acerca do tratamento de vários custos, sendo esses custos advindos da relação interpessoal entre os agentes, custos relacionados às transações, custo de oportunidade, dentre outros, os quais são ocorrem sem que sejam percebidos, porém são de grande relevância aos tomadores de decisão. Por isso, a teoria econômica se avança em questões, das quais envolvem custos ocultos.

Segundo Pedrosa Neto (2009) os custos ocultos são considerados como um dos temas mais complexos dentro da área de custos, pois há uma grande dificuldade no seu mapeamento. Porém pesquisas mostram que o investimento em estudos acerca de custos ocultos compensa, Lima (1991) constatou que a média dos custos ocultos encontrados nas intervenções socioeconômicas é de US\$ 12.000 (doze mil dólares) por pessoa ao ano, sendo que desse montante 30 a 50 por cento podem ser eliminados, enquanto o restante é inerente à entidade.

Para Martins *et al.* (2013) as falhas estruturais relacionadas a mecanismos de controle



podem dar origem a custos ocultos e a auditoria por sua vez possui potencial para mitigar essa disfunção. Esses custos ocultos são determinados como custos que não são detectados nos registros contábeis e relatórios gerenciais, mas que afetam o resultado da entidade (HUANG *et al.*, 2018).

Mediante este cenário, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: Qual é a evidência da existência de custos ocultos na auditoria interna em uma Universidade Federal do Nordeste do Brasil? Para atender essa questão de pesquisa, delimitou-se o seguinte objetivo geral: identificar as fontes geradoras de custos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Federal do Nordeste do Brasil.

Esta pesquisa pode ser explicada pela baixa quantidade de pesquisas direcionadas para o custo oculto na atividade de auditoria do setor público. Acredita-se que os resultados poderão auxiliar os gestores na identificação destes custos ocultos e consequentemente na mitigação dos mesmos, uma vez que os custos ocultos ocasionam desconhecimento dos desperdícios comumente desprezados (SOUZA *et al.*, 2013).

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controle interno e auditoria interna nas Universidades Federais

O principal objetivo da contabilidade na administração pública é o de proporcionar informações tempestivas e relevantes. Sendo assim, Lisboa e Freire (2017) destacam os reflexos das transações efetuadas com o intuito de servir no processo de tomada de decisões, retratando a situação econômica e financeira e a conformidade com a legislação, pontuando que o controle interno surge como ferramenta para assegurar a fidedignidade e a integridade dos registros e demonstrações contábeis.

O controle é instrumento utilizado pela administração, seja ela pública ou privada que possui a finalidade de que as organizações alcancem bom desempenho. De acordo com Pinto (2006) as instituições possuem grandes chances de sucesso no cenário institucionalizado ao qual estão inseridas quando cultuam uma melhor organização e qualidade no desempenho de suas atividades.

As entidades de modo geral necessitam de controle, destacando o controle interno, pois geralmente os resultados que são almejados pelas instituições estão ligados ao controle interno, ou seja, a funções que o controle interno pode proporcionar quando bem estruturado, pois quanto maior a eficiência do controle interno maior o aprimoramento do monitoramento e a execução das atividades desempenhadas na organização (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014).

Nas instituições públicas, o Controle Interno é um órgão que trabalha para que as ações tomadas pela entidade aumentem a probabilidade do alcance dos objetivos e metas traçados, conferindo a precisão e a confiabilidade dos dados (MENEZES *et al.*, 2005). O sistema de controle interno pode evidenciar um conjunto de atividades que envolvam recursos da entidade, assegurando o equilíbrio das contas, alertando o surgimento de irregularidades e mitigando-as em tempo hábil de maneira que permita uma gestão eficaz e eficiente (QUEIROZ; QUEIROZ, 2007).

Por gerenciar valores públicos e prestar serviços à sociedade, as Universidades Federais têm a obrigatoriedade de prestar contas ao Ministério Público. Para cumprir essa função de proteção permanente e contínua do patrimônio público, faz-se necessário a atuação de um órgão de controle interno e auditoria interna como uma forma de supervisão de todos os procedimentos internos.

O sistema de controle interno assegura o funcionamento das atividades que gerenciam os







recursos da entidade, salvaguardando o equilíbrio das contas, alertando o surgimento de irregularidades e sanando-as em tempo hábil de forma a permitir uma gestão competente (QUEIROZ; QUEIROZ, 2007). A avaliação e asseguarção dos sistemas de controle interno consistem nas atividades principais da Auditoria Interna.

O controle interno contribui diretamente para a gestão operacional das universidades federais por meio do fornecimento e da obtenção de informações atualizadas, por meio do registro desses controles; como resultado da eficácia desses procedimentos, o desempenho da instituição passa a ser influenciado positivamente (GONZALEZ; RODRIGUEZ e MELO, 2017).

Huamani (2014) corrobora que é necessário o compromisso do controle interno das universidades, estabelecendo como base fundamental a cultura do autocontrole para o cumprimento dos objetivos e atividades do cotidiano acadêmico, que resultam na contribuição para a melhoria dos serviços de educação.

Por meio do Decreto nº 3.591/2000 destacou-se a necessidade de uma unidade de controle no âmbito das Universidades Federais, que, separada das mudanças de gestão decorrentes dos processos democráticos aos quais essas instituições estão sujeitas, promovem a agregação entre o órgão de controle interno e a Universidade, mitigando a descontinuidade dos processos. Com isso, a auditoria interna surge com o intuito de poder integrar as Universidades e promover essa interação entre o Órgão de controle interno do Poder Executivo e as Instituições Federais de Ensino Superior (MOURA et al., 2019).

De acordo com Cardozo (2013) a auditoria é o estudo e avaliação sistemática de transações realizadas e consequentemente, das demonstrações contábeis subsequentes. No que tange o controle interno do Poder Executivo Federal, cabe à Controladoria Geral da União (CGU) fomentar e induzir o processo de governança pública nos órgãos, tanto da administração direta quanto da administração indireta, através de um controle diferente onde o foco é na sociedade (CALDAS; COSTA; PAGLIARUSSI, 2016).

Sendo assim, a Controladoria Geral da União estabeleceu que as Unidades de Auditorias Internas Governamentais devem elaborar para cada exercício um planejamento e um relatório anual das atividades do exercício anterior, denominados Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna (PAINT) e Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

O PAINT tem a finalidade de definir macroprocessos e quesitos que serão trabalhados no exercício seguinte e o RAINTE apresenta os resultados dos trabalhos de auditoria interna executados no exercício anterior (BRASIL, 2018). Os prazos para elaboração e as fases dos mesmos são conforme apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Fases e prazos para aprovação do PAINT e RAINTE.

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
<b>RAINT</b>	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.

O comportamento dos agentes envolvidos nessas estruturas, podem influenciar no surgimento de custos e tirar a atenção da execução das atividades sob os padrões das estipulados pela organização. Com isso, pode ser gerados custos desnecessários que podem não ser identificados e consequentemente mensurados e impactarão significativamente os resultados (MONTEIRO, 2015).

## 2.2 Custos Ocultos

A origem dos custos ocultos consiste em uma interação complexa entre dois grupos de variáveis. Essa interação permanente se dá entre as estruturas da empresa e os comportamentos humanos, aqueles criados a partir do ortofuncionamento “funcionamento adequado” e do disfuncionamento “funcionamento inadequado” (Savall & Zardet, 1991).

A organização é considerada como um complexo conjunto de estruturas de cinco tipos (físicas, tecnológicas, organizacionais, demográficas e mentais) em interação com cinco tipos de comportamentos humanos (individuais, de grupo de atividade, de categoria, de grupo de pressão e coletivos). Essa interação complexa e permanente cria as pulsações de atividade que constituem o seu funcionamento.

Na atividade da auditoria, os custos ocultos se fazem presentes a partir dessas adversidades formadas pela interação entre as pessoas e seus comportamentos e a estrutura organizacional (SILVA; SEVERIANO FILHO; 2011).

A subjetividade na definição dos custos ocultos torna possível diversas classificações e categorias por diversos autores. As disfunções resultantes da interação entre a estrutura e os



comportamentos dos indivíduos são diferentes de acordo com o tipo de organização, por isso, a multiplicidade dos elementos causadores desses custos leva a identificação de diversas categorias (SILVA; CALLADO; 2017).

Devido à dificuldade na identificação e as diversas maneiras de classifica-los faz-se importante ao usuário da empresa, compreender os processos e as funcionalidades da empresa, pois além dos custos já existentes, como os fixos, variáveis, diretos e indiretos, existem os custos ocultos que naturalmente são difíceis de serem reconhecidos e mensurados, mas que ainda assim estão inseridos no processo de qualquer tipo de entidade, seja ela pública ou privada (MARTINS *et al.*, 2013).

Sendo assim, os custos ocultos estão presentes tanto internamente quanto externamente e os mesmos estão ligados em cadeias administrativas, de planejamento, de organização e de controle. Existem dois tipos de custos ocultos, os estruturais e comportamentais. Essa distinção decorre do fato gerador dos custos e da capacidade de mensuração dos mesmos (MARTINS *et al.*, 2013).

Savall e Zardet (1991) apontam que existe uma origem dos custos ocultos nos quais os mesmos estão relacionados com os comportamentos humanos e com os aspectos relacionados a empresa, logo tanto os custos comportamentais quanto os estruturais afetam as instituições e são situações que ocorrem em qualquer tipo de atividade, mas que muitas vezes é passado despercebido pelos gestores. Nesse estudo será abordado apenas os custos ocultos comportamentais, os quais estão ligados diretamente a pontos fundamentais da empresa (SILVA, 2018).

Existem algumas classificações de custos ocultos comportamentais trazidas pelos principais autores na literatura que abordam essa temática, de acordo com o Tabela 2.

Tabela 2 – Classificação e grupos de custos ocultos

AUTOR(ES)	TIPO DE CUSTOS OCULTOS COMPORTAMENTAIS
Colenghi (2003)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho;</li> <li>· Ausência de cooperação entre os funcionários,</li> <li>· Pessoal ocioso e desinteressado,</li> <li>· Existência de “central de boatos”,</li> <li>· Falta de profissionalismo e incompetência do corpo diretivo.</li> </ul>
Zaffani (2006)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Clima organizacional ruim;</li> <li>· Críticas destrutivas;</li> <li>· Apatia das pessoas;</li> <li>· Falta de controles;</li> <li>· Falta de organização;</li> <li>· Falta de motivação e interesse;</li> <li>· Competição predatória;</li> <li>· Exteriorização da riqueza;</li> <li>· Desmotivação;</li> <li>· Morosidade</li> </ul>
Dutra e Bornia (2009)	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Rotação de pessoal.</li> </ul>



Nakamura (2009)	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Custo do clima pesado;</li> <li>·Custo da competição predatória;</li> <li>·Custo da arrogância;</li> <li>·Custo da politicagem;</li> <li>·Custo do amadorismo;</li> <li>·Custo da falta de criatividade.</li> </ul>
Silva e Severiano Filho (2011)	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Espera;</li> <li>·Retrabalho;</li> <li>·Alta rotação;</li> <li>·Stress</li> </ul>
Monteiro (2015)	<ul style="list-style-type: none"> <li>·Inobservância;</li> <li>·Retrabalho;</li> <li>·Imagem negativa.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Silva (2018).

Portanto, mediante o quadro acima é perceptível que há vários tipos de custos comportamentais classificados pelos autores mencionados, os quais devem ser identificados, avaliados e mensurados pelos gestores no processo de análise de custos da instituição.

### 3. METODOLOGIA

Esta pesquisa tem como objetivo identificar as fontes geradoras de custos ocultos relacionados à Auditoria Interna de uma Instituição de Ensino Pública do Nordeste do Brasil. Dessa forma, a pesquisa se utilizará de abordagem qualitativa, pois será interpretado os dados acerca do campo de estudo. A pesquisa ainda de se classifica como exploratória.

Sendo assim, esta pesquisa se qualifica como um estudo de caso único, abordando apenas uma Universidade Pública Federal localizada no Nordeste do Brasil. Será feita uma pesquisa documental, através da análise da disposição de documento público do RAINT no período de 4 anos, onde compreende 2016 a 2019.

Será efetuada uma análise de conteúdo nesses relatórios, onde buscará identificar possíveis fontes de custos ocultos através de categorização e palavras-chaves relacionadas ao tema, como: rotação de pessoal, greve, prorrogação de prazos, eleição, capacitação, reprogramação de ações, controle. Esses dados serão tabulados e analisados de acordo com a incidência dos custos ocultos comportamentais justificados no RAINT. Os documentos serão lidos na íntegra, portanto, não será utilizado softwares para fins de interpretação e busca de resultados.

### 4. ANÁLISE DE RESULTADOS

#### 4.1 Análise das atividades de uma unidade de auditoria interna de uma IES do Nordeste

A unidade de auditoria interna – AUDIN possui uma estrutura de quadro de trabalhadores, conforme a figura 1:







Figura 1 - Estrutura da AUDIN

Fonte: Site eletrônico da instituição (2021)

Dessa forma no período analisado a AUDIN apresentou um quadro de funcionários conforme a Tabela 3, especialmente no tocante a variação do número de servidores e/o cargo ou função exercida para a execução das atividades de auditoria. Com isso, no período analisado o quadro de pessoal apresentou rotatividade de pessoal que impactaram desde a substituição da chefia da AUDIN até a troca de servidores que complementam o quadro de servidores.

Tabela 3 – Perfil dos servidores da AUDIN da IES

Cargo/Função	2017	2018	2019
Auditor Interno (chefe)	1	1	1
Auditor Interno	4	5	4
<b>TOTAL DE SERVIDORES</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>5</b>

Fonte: dados da pesquisa (2021).

Após análise da rotatividade dos servidores do quadro da AUDIN, foi feita análise no RAINT no tocante às ações planejadas e às executadas e suas devidas justificativas, com intuito de análise e identificação de possíveis fontes de custos ocultos.

Iniciando pelo ano de 2016, foram previstas 25 ações no o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, porém de acordo com o RAINT só foram executadas 15 ações, restando 10 ações a serem executadas de acordo com a Tabela 4.







Tabela 4 - Ações planejadas 2016 verso relação com custo oculto de incidência.

Ações não executadas	Elemento do custo oculto de incidência
Processos licitatórios (todas as modalidades, exceto Dispensa e Inexigibilidade).	Custo de politicagem, Rotação de Pessoal, Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho
Processos licitatórios (modalidades: Dispensa e Inexigibilidade de Licitação).	
Contratos de Serviços Terceirizados (Serviços de Limpeza e Conservação).	
Serviços de Telefonia.	
Sector de Transportes (Contratos de fornecimento de combustíveis e lubrificantes e de peça para a frota de veículos).	
Diárias e Passagens – análise da concessão.	
Suprimento de Fundos – Cartões Corporativos.	
Desfazimento de Bens Patrimoniais.	
Cessão de Pessoal.	
Análise da Folha de Pagamento – Adicional de Qualificação	

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Ao analisar as justificativas para não execução ou conclusão destas atividades no RAIN, percebe-se que os elementos de custo ocultos comportamentais incidentes nas ações foram desde a espera/prazo ao custo da politicagem. A espera/prazo refere-se ao ocorrido onde o setor que foi 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 a rotação de pessoal, refere-se à instituição ter cedido um de seus funcionários e ter ocasionado atraso ou não conclusão na execução das tarefas mencionadas no RAIN, conforme menciona uma das justificativas presentes no RAIN do ano de 2016: “*cessão, a partir de 08/06/2016, de uma das Auditoras à Prefeitura Municipal.*”

Esse mesmo fator desencadeia a falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho onde a saída de um servidor foi justificada como motivo para atraso ou não conclusão das atividades mesmo havendo outros auditores na equipe de trabalho.

Quanto ao custo de politicagem refere-se aos custos envolvidos em operações que estejam ligadas a questões políticas como renegociação, greves dentre outros. Nesse período foi possível verificar que a alta gestão da Instituição em análise encontrava-se em meio a negociações com sindicato, pois foi no período de greve dos servidores, o que também impactou na incidência de custo oculto de Espera/Prazo, uma vez que os funcionários estavam afastados do serviço. Essa foi também foi uma das justificativas apontada pelo RAIN do ano de 2016: “*greve dos servidores técnico-administrativos por período determinado, deflagrada pelo sindicato da categoria em 25*



de outubro e terminada em 15 de dezembro de 2016.”

No ano de 2017 houve uma redução no número de ações não executadas, onde houveram apenas duas ações não executadas, entretanto ações que não foram executadas no ano de 2016 continuaram sem execução no ano de 2017, conforme a tabela 5:

Tabela 5 - Ações planejadas 2017 verso relação com custo oculto de incidência

Ações não executadas	Elemento do custo oculto de incidência
Avaliar a implantação e funcionamento do Sistema Integrado de Gestão	Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho
Gestão de Suprimentos de Bens e Serviços – Serviços Terceirizados (Contratos de Limpeza e Conservação).	

Fonte: dados da pesquisa (2021)

As ações não executadas no ano de 2017 foram bem menores que o ano de 2016, dessa forma a incidência de custos ocultos neste ano foram relativas ao tempo de execução, sendo a espera/prazo o elemento de custo oculto de incidência conforme justifica o RAINTE de 2017 para as ações não executadas neste ano: *“esta ação está em andamento, com previsão de conclusão até 02/03/2018.”*

No ano de 2018 as ações continuaram reduzidas, porém percebe-se que o elemento de custo oculto de incidência permanece constante como o ano de 2017, sendo a espera/prazo uma incidência de custo oculto bem comum na instituição, conforme a Tabela 6:

Tabela 6 – Ações planejadas 2018 verso relação com custo oculto de incidência

Ações não executadas	Elemento do custo oculto de incidência
Gerenciamento e fiscalização de obras	Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho
Indenização de Auxílio-Transporte	
Funcionamento de cursos de pós-graduação	

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Uma das justificativas foi justamente a impossibilidade de cumprir o prazo devido a questões internas à organização. Um outro elemento comum do custo oculto de incidência é a falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho onde uma das ações não justificadas no ano de 2018 no RAINTE foi devido a ter que priorizar uma outra ação que não estava planejada em virtude da matriz de risco, conforme a justificativa: *“a ação Indenização de Auxílio-Transporte foi excluída, em razão de ser escolhido outro trabalho mais relevante, tendo-se por base a matriz de risco.”*

Por fim, no ano de 2019 as ações continuaram reduzidas, porém os mesmos elementos de custos ocultos de incidência puderam ser verificados conforme a Tabela 7:



Tabela 7 - Ações planejadas 2019 verso relação com custo oculto de incidência

Ações não executadas	Elemento do custo oculto de incidência
Gerenciamento e fiscalização de obras	Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho
Avaliação de controles na execução de convênios, contratos e termos de parceria	

Fonte: dados da pesquisa (2021)

Conforme mencionado o elemento de custo oculto incidente é a espera/prazo e a falta de coordenação no desenvolvimento de trabalho, onde uma das justificativas da não execução de uma das ações foi justamente por após planejamento observar que aquela ação já estava sendo executada pela Controladoria Geral da União, onde evidencia que não houve essa observância anteriormente.

Dessa forma, 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

Esta pesquisa teve como objetivo identificar as fontes geradoras de custos relacionados à Auditoria Interna em uma Universidade Federal do Nordeste do Brasil. Para alcançar o objetivo estabelecido, esta pesquisa utilizou-se de uma abordagem qualitativa sendo de forma exploratória e documental, uma vez que foi analisado os relatórios de gestão denominados PAINT e RAIN'T nos períodos de 2016 a 2019 e além disso foi verificado se havia a incidência de custos ocultos na relação entre as ações planejadas e as efetivamente executadas referente a cada exercício analisado nesta pesquisa.

Foi possível verificar que dentre os custos presentes por diversos autores na literatura, houve na instituição analisada a incidência de: Espera/Prazo, Falta de coordenação no desenvolvimento do trabalho, Custo de política e Rotação de Pessoal, assemelhando-se a outras pesquisas feitas em outras universidades como mencionado por Silva Moura (2019).

Desta forma, a partir dos resultados analisados foi possível verificar que a Instituição teve diversas áreas prejudicadas dentre elas, a própria gestão, pois em um dos anos analisados uma das ações não executadas foi a de avaliar a implementação e funcionamento do sistema integrado de gestão, podendo acarretar em prejuízos pois neste ano não se soube se as atividades do sistema integrado de gestão estavam sendo implementadas de forma correta.

Além da área da gestão, o próprio ensino também pode ter sido afetado em virtude das ações não executadas, pois no ano de 2018 houve falta de acompanhamento acerca do funcionamento dos cursos de pós-graduação, podendo acarretar também em uma prestação de serviços de educação de forma precária por falta de acompanhamento.

Conclui-se que além dos custos ocultos elencados para cada analisado, também há



ocorrências de outros prejuízos para a instituição com a falta de ações que estavam planejadas e que por algum motivo não foram executadas. Desta forma, este estudo contribui para os gestores da auditoria interna, de modo que os mesmos tomem conhecimento de que há possibilidade de mensuração dos custos ocultos decorrentes das ações não planejadas e uma vez mensurados podem a gestão pode traçar caminhos para a mitigação dos mesmos.





## REFERÊNCIAS

Instrução Normativa, N.º 01, de 06 de Abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno. *Secretaria Federal*.

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 - RAINIT 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.

Cabello, A. F., & Silva, J. A. D. (2017). Custos invisíveis—conflitos de interesses e o não registro de juros, multas e atualizações monetárias: o caso da Universidade de Brasília.

Caldas, O. V., Costa, C. M., & Pagliarussi, M. S. (2016). 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*, 50, 237-264.

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

González, A. L. M., Rodríguez, Y. B., & Mero, Á. E. M. (2017). Procedimiento de gestión integrada de riesgos para el control interno universitario. *ECA Sinergia*, 8(2), 80-98.

Castro Huamani, Z. E. (2016). Incidencia del control interno eficiente en la mejora continua del área de tesorería del IEP Encinas XXI provincia de Huancavelica 2015.

Huang, H. H., Helfand, G., Bolon, K., Beach, R., Sha, M., & Smith, A. (2018). Re-searching for hidden costs: Evidence from the adoption of fuel-saving technologies in light-duty vehicles. *Transportation Research Part D: Transport and Environment*, 65, 194-212.

Oliveira Lisboa, G. C., & Freire, D. C. (2017). AUDITORIA E ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. *Maiêutica-Ciências Contábeis*, 3(1).

Monteiro, A. F. (2015). Custos ocultos: estudo de caso em uma unidade de auditoria interna do Exército Brasileiro. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Martins, V. F., Carmo, C. R. S., Soares, A. B., Ferreira, M. A., & Pereira, V. S. (2013). A redução de custos ocultos ea governança corporativa: qual a contribuição dos comitês de auditoria no Brasil em comparação com a Lei americana Sarbanes-Oxley (SOX)?. *Gestión Joven*, (10), 2.

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*.





Menezes, C. E. D. O., Cardoso, S., Campos, S. N. B. M., & De Souza, M. S. (2005). Modelo Fleuriet como ferramenta na prática da auditoria contábil. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Pinto, A. R. P. (2006). Avaliação do controle interno do departamento financeiro de uma empresa comercial—estudo de caso. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 3(1), 150.

Queiroz, D. B., Cunha, M. C. F., dos Santos, J. K. L., de Queiroz, E. J. P., & de Queiroz, R. M. (2008). Uma análise do funcionamento do sistema de Controle Interno nas administrações públicas municipais paraibanas. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.

Savall, H., & Zardet, V. (Eds.). (2008). *Mastering hidden costs and socioeconomic performance*. IAP.

Silva, D. H. L., & Callado, A. A. C. Identificação dos custos ocultos no agronegócio: um estudo nos engenhos produtores de cachaça do brejo paraibano. In: *ANPCONT*, 2017, **Anais Eletrônicos**, 2017.

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

Silva, P. C. P. D., & Severiano Filho, C. (2011). Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gestão & Produção*, 18, 499-508.

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.

