

IDENTIFICAÇÃO, MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS EM UMA LINHA DE PRODUÇÃO DE UMA EMPRESA DE CORDAS PLÁSTICAS.

Talita Freire Chaves

Universidade Federal de Pernambuco
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, 50670-901 - Recife - PE
Tita_freire@hotmail.com

Fagner José Coutinho de Melo

Universidade Federal de Pernambuco
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, 50670-901 - Recife - PE
Fagner_especial@yahoo.com.br

Taciana de Barros Jeronimo

Universidade Federal de Pernambuco
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, 50670-901 - Recife - PE
Taciana.barros@gmail.com

Calline Neves de Queiroz Claudino

Universidade Federal de Pernambuco
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, 50670-901 - Recife - PE
Callineq@gmail.com

Camila Campos Gómez Famá

Universidade Federal de Pernambuco
Av. Prof. Moraes Rego, 1235 - Cidade Universitária, 50670-901 - Recife - PE
Camilafama@yahoo.com.br

RESUMO

No atual cenário industrial, a preocupação com a qualidade, produtividade e competitividade das organizações em relação a seus concorrentes gera a necessidade de se observar com precisão os custos que envolvem o processo produtivo. Nesse contexto, observa-se um crescimento em busca do aumento da produtividade e, conseqüentemente, um ganho maior no segmento de consumo, resultando em uma relação direta, que pode comprometer positivamente ou negativamente a competitividade da empresa. É consenso que, além dos custos fixos e variáveis, surge a necessidade do estudo dos chamados custos ocultos, como parte integrante da cadeia produtiva, de forma a se ter uma boa visualização do funcionamento da empresa. Portanto, a identificação e a mensuração de custos ocultos em um processo produtivo são de fundamental importância para se compreender melhor os custos de produção, visto que o mesmo é uma variável que define a permanência ou não de um produto no mercado.

PALAVRAS CHAVE. Processo produtivo; Custos ocultos; Produtividade.

Área principal: Gestão financeira

ABSTRACT

In the current industrial scenario, the concern for quality, productivity and competitiveness of organizations compared with its competitors generates the need of a more accurate observation of costs involving the production process. In this context, there is a growth in pursuit of production increase and higher gain in consumption segment, resulting in a direct relation which can positively or negatively influences the company's competitiveness. It is consensus that, beyond the fixed and variable costs, arises the need of the study of hidden costs, as a part of the production chain, in order to gain a good view of the company's operation. Therefore, the identification and measurement of hidden costs in a production process are of fundamental importance for better understanding of the production costs, which are often not properly discharged and compromises decision-making, once it is a variable that defines the permanence or not of a product on the market.

KEYWORDS: Production process; Hidden costs; Productivity.



1. Introdução

No atual cenário industrial atual, a preocupação com a qualidade, produtividade e competitividade das organizações em relação a seus concorrentes gera a necessidade de se avaliar com maior exatidão os custos que envolvem o processo produtivo. Nesse contexto, as empresas devem reagir rapidamente às mudanças de mercado se quiserem continuar competindo com seus concorrentes.

Neste sentido, para saber o posicionamento competitivo de uma empresa, os empresários passam a tratar os seus empreendimentos como sistemas integrados que absorvem diversos tipos de custos e tendem a avaliar a sua capacidade de endividamento, buscando a apuração de todos os custos envolvidos no processo produtivo e na comercialização. Estes custos podem ser ocultos ou não ocultos. Paradoxalmente, observa-se um investimento em qualidade para desenvolver o aumento da produtividade e, conseqüentemente, um ganho maior no segmento de consumo. Esta manobra é realizada como uma tentativa de estabelecer maior competitividade da empresa, mas o resultado dela pode ser o comprometimento positivo (sucesso) ou negativamente (falência) da mesma.

Para melhor entender este paradoxo, é oportuno conceituar custos. Segundo Martins (2003), custo é definido como “um gasto relativo e utilizado na produção de um bem ou da prestação de um serviço”. Compreende-se dessa forma, todos os gastos ligados a atividade produtiva, pelos quais podem ser quantificados monetariamente.

Silva e Severiano Filho (2011) amplia esta visão, através da compreensão sobre a relevância e valor dos custos intangíveis, também versados como custos ocultos. Este tipo de custo envolve todo gasto relativo à atividade de produção, no qual sua principal particularidade é ser de difícil mensuração (SAVALL e ZARDET, 1991). Eles têm se destacado, devido a importância do desempenho administrativo e operacional, assim eles influenciam diretamente as funções de planejamento, orçamento e controle (SAVALL e ZARDET, 1991). Os custos ocultos são considerados segundo Pedrosa Neto (2009, p.15) como “um dos temas mais complexos contidos na área de custos, não sendo muito abordado pelos autores devido à grande dificuldade no seu mapeamento”

Assim, além dos custos já manifestos dentro das organizações como os fixos e as variáveis, os diretos e os indiretos, surge-se a necessidade de apreciar e aprofundar os custos ocultos como peça fundamental da cadeia produtiva e/ou da prestação de serviços, para uma boa visualização do funcionamento da organização em geral.

Perante os contextos apresentados, se faz evidente a importância do gerenciamento dos custos ocultos para as entidades de forma geral. Assim, diante da necessidade de se desenvolver estudos que contribuam com a produtividade da empresa em estudo, definiu-se como problemática dessa pesquisa a seguinte questão: i) Quais são os custos ocultos e o que eles representam em termos de ineficiência produtiva na sua linha de produção?

2. Referencial teórico

2.1 Conceitos e classificações de custos

Na literatura há diversos conceitos empregados para definição de custos, contudo na visão de Wernke (2004) custos são todos os “gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviço, como matérias-primas, salários, encargos sociais dos operadores da fábrica” ou seja são as despesas relativas à atividade de produção.

Já os custos de produção são os dispêndios realizados pela empresa na aquisição dos fatores fixos e variáveis que foram utilizados no processo produtivo. Sua classificação engloba os custos fixos e variáveis. Na análise a curto e longo prazo, o curto prazo, deve-se considerar os custos fixos e variáveis. Enquanto que no caso de longo prazo, todos os fatores variam, portanto devem ser utilizados os custos variáveis.

Uma outra definição sobre custos foi elaborada segundo Freitas *et al.* (2007), há inúmeras classificações para custos, dependendo da necessidade das informações a serem geradas a partir da observação destes. Contudo, há um consenso de que o custo é resultado da necessidade expressa pela gerência em ter uma visão sistêmica da organização, a fim de facilitar o processo decisório da organização. Pode-se visualizar tal classificação em três critérios que são diretibilidade, variabilidade e natureza, conforme Figura 1.

Quanto à Diretibilidade	Quanto à Variabilidade	Quanto à Natureza
<ul style="list-style-type: none"> • Custos Diretos – são aqueles que podem ser diretamente apropriados à cada tipo de bem ou órgão, no momento da sua ocorrência, isto é, estão ligados diretamente à cada tipo de bem ou função de custo (MARTINS, 2003). • Custos Indiretos – são aqueles que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento da sua ocorrência. Atribui-se parcela deles à cada tipo de bem ou função de custo através de um critério de rateio (SEVERIANO FILHO, 2004). 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos Variáveis – são todos aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Observa-se que os custos variáveis devem ser analisados com respeito às quantidades consumidas na produção e não às quantidades adquiridas ou às estocadas. (LEONE, 2000). • Custos Fixos – são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa, ou seja, permanecem inalterados. (LEONE, 2000). 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos tangíveis ou explícitos ou “mensuráveis” – são os que se podem calcular com critérios convencionais de custos, em muitos casos de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos, e normalmente vão acompanhados de um desembolso efetivo por parte da empresa” (AECA, 1995). • Custos intangíveis ou implícitos ou ocultos – é 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 (FUREDY, 2005).

Figura 1 – Classificação dos Custos
Fonte: Adaptado de Freitas *et al.* (2007)

O aspecto da diretibilidade contabiliza os custos decorrentes da possibilidade de possuir a propriedade e posse a um objeto de custo. A variabilidade é correlacionada a variação ou diminuição da quantidade e diversificação de oferta de um produto, isto também possui correlação ao comportamento de consumo para o determinado objeto. Já a terceira classificação, Natureza, é dividida em dois tipos de custo são eles:

- a) Custos tangíveis, explícitos ou mensuráveis – são conhecidos e que podem ser estimados de forma objetiva, possuem valores quantificáveis, são os custos de: defeitos, reprocessamento, sanções, contingências por garantias, litígios, entre outros.
- b) Custos intangíveis, implícitos ou ocultos – decorrentes de perdas que não podem ser calculadas com precisão, geralmente não podem ser estimadas ou calculadas objetivamente, são elas: excessos de inventário, perda de oportunidade de vendas, saldos excessivos em contas devedoras, desperdício em horas extras, tempos não produtivos em excesso, erros de programação da produção, entre outros.

2.2 Custos ocultos

Segundo Silva e Severiano Filho (2011), a compreensão sobre a relevância do valor dos custos ocultos, vem crescendo em decorrência de sua influência e interferência no desempenho administrativo e operacional, e em funções operacionais de planejamento, de elaborar o orçamento, medidas de mensuração e de controle. As disfunções gerenciais entre estas funções dão origem aos custos ocultos, que são computados através da mensuração do impacto econômico. Alguns estudiosos da temática classificam o resultado dessa disfunção em elementos, categorias ou componentes.

A origem de tal termo reside na interação entre dois grupos de variáveis, as estruturas da empresa e os comportamentos humanos, aqueles criados a partir do ortofuncionamento que é o “funcionamento adequado” e dos disfuncionamentos são os “funcionamentos de forma inadequada” (SAVALL & ZARDET, 1991).

Os custos ocultos são considerados segundo Pedrosa Neto (2009, p.15) como “um dos temas mais complexos na área de custos, devido a grande dificuldade no seu mapeamento”.

Considerando-se que a classificação dos custos ocultos esta subdividida em 10 itens, os mesmos foram definidos em função de sua importância no cenário empresarial. Tais itens podem ser resumidos como está apresentado na Figura 2.

Má gestão	<ul style="list-style-type: none"> • Ausência ou falta de planejamento • Representa uma série de gastos para a empresa decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais, utilização de sistemas e processos obsoletos e existência de liderança omissa e ausente.
Não qualidade	<ul style="list-style-type: none"> • É fruto do refazer, do corrigir e dos desperdícios dos itens produzidos.
Rotatividade de pessoal	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de um direcionamento adequado para os talentos internos. • Clima organizacional ruim, provocados por sistemas de comunicação ineficientes, inviabilizando a harmonia interna.
Mal controle	<ul style="list-style-type: none"> • É decorrente do excesso de informações e de dados desnecessários que não agregam nenhum valor, provocando assim o excesso de burocracia.
Acidente de trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • Falta do uso de equipamentos e procedimentos adequados para a execução da atividade por parte do funcionário.
Set-up	<ul style="list-style-type: none"> • Está ligado à falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo.
Espera	<ul style="list-style-type: none"> • É ocasionado por procedimentos e métodos não ligados àqueles já dimensionados dentro do processo.
Ociosidade	<ul style="list-style-type: none"> • Não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo.
Estoque	<ul style="list-style-type: none"> • É fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade, gerando assim gastos com manutenção, acondicionamento, entre outros.
Obsolescência	<ul style="list-style-type: none"> • Resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado.

Figura 2 – Classificação dos Custos Ocultos

Fonte: Adaptado de Lima (1991), Savall & Zardet (1991), Zaffani (2005).

2.2.1. Formas de Tratamento dos Custos Ocultos

As formas de identificação dos custos ocultos são fornecidas através de informações administrativas, em funções de: planejamento, controle e de investimento (FREITAS *et al.*, 2007). A importância deste estudo segundo Savall e Zardet (2008), é que estes custos oneram em 35% da folha de pagamento. Paradoxalmente “a redução de um custo implica em aumento de desempenho e a redução de um desempenho representa um custo” (PEDROSA NETO, 2009, p.31). Segundo Lima (1991), as ferramentas para tratamento dos custos ocultos são:

- Os CAPN: visam modificar a dialética conflito-cooperação na organização, de forma a aumentar a zona de convergência dos atores envolvidos (direção, supervisão, funcionários);
- O painel de gestão socioeconômica: fornece a cada membro da empresa as responsabilidades hierárquicas, que seja, por conseguinte, cada integrante da empresa pode operacionalizar a estratégia empresarial de acordo com as funções e com as suas responsabilidades;

- Matriz de competências: é um quadro resumido “no qual se podem visualizar as competências efetivas, sendo também indicador de criação de potencial” (LIMA, 1991, p.27);
- A matriz de autoanálise de gestão de tempo: identifica as tarefas realizadas pelos funcionários durante a jornada de trabalho e as disfunções associadas à natureza das tarefas executadas e à correspondente a alocação de tempo;
- O PAP: corresponde à operacionalização dos objetivos estratégicos da empresa, permite a exposição dos objetivos estratégicos a partir de diagnósticos das disfunções com relação ao ambiente mercadológico externo.
- Segundo Lima (1991), as ações prioritárias para uma operacionalização da estratégia eficaz possuem as seguintes características: uma compreensão generalizada pelos atores da organização; uma formulação bem concreta e uma planificação em termos do tempo necessário à sua realização.

3. Metodologia

3.1 Classificação da pesquisa

Esta pesquisa apresentada é classificada como aplicada, uma vez que objetiva subsidiar a resolução de um problema prático. Quanto à abordagem do problema é quantitativa por ser traduzido em números os fatores para análise e busca de soluções, bem como qualitativa, já que houve a identificação e análise das variáveis de custo utilizadas neste trabalho.

Quanto aos seus objetivos, esta pesquisa pode ser considerada exploratória, pois objetiva explorar os problemas da empresa estudo de caso, com a finalidade de torná-lo mais explícito e permitir a construção de teorias. Também possui um caráter descritivo pois objetiva descrever qualitativamente a condução do estudo de um fenômeno específico por meio de coleta de dados.

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é classificada como bibliográfica, pela necessidade de levantamento de materiais já elaborados acerca do tema determinado, e, um estudo de caso, por ter sido realizado dentro de uma empresa e através de observações direta do processo.

3.2 Coleta de dados

Os dados utilizados neste trabalho foram coletados, primeiramente, por meio de pesquisa bibliográfica, em livros, periódicos nacionais e internacionais, dissertações e teses. Os dados primários foram coletados por meio de entrevistas e observações ao longo de um mês na empresa estudo de caso.

Os procedimentos a serem adotados visando coletar os dados e informações necessárias ao desenvolvimento da pesquisa deram-se através da análise documental, elaboração de questionários programados e realização de entrevistas estruturadas, visando a descoberta da existência e levantamento de custos ocultos e análise deste.

Por fim, realizaram-se as observações sistemáticas de todo o processo produtivo através de visitas técnicas, nas quais as observações foram *in loco* e *in situ*. Assim, sendo observados, de modo intencional, os aspectos relacionados com a gestão econômica e o processo produtivo do empreendimento estudado.

3.2.1. Método de avaliação dos custos

Para quantificar os custos ocultos neste trabalho, utilizou-se o custeio por absorção que elimina os custos de ociosidade e de retrabalho resultantes da ineficiência, proposto por Bornia (2010). Neste estudo, os custos ocultos são as unidades defeituosas rejeitadas durante o processo produtivo e que não satisfaz ao padrão de qualidade mínima, mas são retrabalhadas e vendidas normalmente. Estas unidades são frutos da recuperação, do retrabalho e da reavaliação, o que exige o processo de inspeção em 100% dos itens a serem recuperados (ROBLES JR.,1994).

Os dados utilizados foram fornecidos pela área da controladoria da empresa estudo de caso e outros dados foram coletados durante a pesquisa. Este tipo de custeio é fundamental para a mensuração e controle dos desperdícios do processo produtivo, facilita a implementação do processo de redução contínua (BORNIA, 2010). Lima (1991) e Zaffani (2005) e Freitas *et al.* (2007) apontam os principais os custos ocultos:

- Absenteísmo: ausência ao trabalho por motivo não justificado;
- Acidentes de trabalho: custos de funcionários afastados e repostos; falta de primeiros socorros, falta do uso de equipamentos e procedimentos adequados para a execução da atividade por parte do funcionário;
- Rotação de pessoal: pode ser causado por clima organizacional ruim, direcionamento inadequado para os talentos internos;
- Retrabalho: Provocados pela falta de treinamento dos colaboradores e falhas em algumas máquinas;
- *Set-up*: são os custos atrelados aos funcionários parados, tempo extra para regulação das máquinas, falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo;
- Ociosidade: é o não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo.

Na Tabela 1 estão apresentadas as fórmulas para os cálculos dos custos ocultos da empresa estudo de caso.

Tabela 1 – Fórmula dos Custos Ocultos

Nome da forma de Custeio	Descrição
Absenteísmo	= Custo do operário em dia trabalhado x número médio de faltas
Acidente de trabalho	= Custo do operário em dia trabalhado x número médio de faltas
Retrabalho	= Quantidade de peças retrabalhadas x custo unitário
Ociosidade	= (Capacidade de produção no período em estudo – Capacidade padrão de produção) x Custo médio de produção unitário
Scrap	= Valor de cada Material scrapeado

Fonte: Os Autores (2015)

3.3 Ambiente da pesquisa

O trabalho de pesquisa foi desenvolvido em uma empresa fabricante de cordas plásticas, localizada na cidade de Campina Grande/PB. Seu processo produtivo é dividido em seis etapas de fabricação, a saber: Extrusão, Estiragem, Retorcedeira, Espoladeira, Trançadeira, Bobinamento e Acabamento. Estas etapas são desenvolvidas em sete setores: setor de extrusão, setor de estiragem, setor de retorcedeiras, setor de espulalateiras, setor de trançadeiras, setor de bobinamento e setor de expedição, conforme está apresentado na Figura 3.



Figura 3 – Fluxograma do Processo Produtivo da Empresa Estudo de Caso

Fonte: Os Autores (2015)

A empresa possui características do modelo clássico Taylorista-Fordista como: utilização de layout linear, operadores especializados, falta de flexibilidade da capacidade produtiva quanto à variante da demanda, produção empurrada elaborada em grandes lotes, controle de qualidade no produto acabado e fluxo de informações no sentido unidirecional, entre outros.

A Figura 3 apresenta o processo produtivo da empresa estudo de caso que tem início no setor de extrusão, onde a matéria-prima passa pelo processo de aglutinação, etapa compreendida como secagem e compactação do material. Este volume elaborado de forma reduzido é enviado à extrusora. Nela, o atrito dos estilhaços do material contra as laterais do equipamento rotativo, eleva a temperatura, provocando a formação de uma massa plástica. Esta aglutinação também é utilizada para incorporação de aditivos. A extrusão tem objetivo de fundir e tornar a massa plástica mais homogênea possível. O material resultante da extrusora é o um "espaguete" contínuo que é resfriado com água/óleo.

A segunda etapa da produção é denominada setor de estiragem, ela é responsável pelo afinamento da massa de fibras através da máxima velocidade periférica de saída em relação à velocidade de entrada. A operação de estiragem, nas fibras de plásticos, busca proporcionar o paralelismo das mesmas nas diferentes fases da fiação e também outorga ao fio, o produto final, propriedades físicas como resistência e alongamento.

Em seguida, os fios são encaminhados para o setor de retorcedoras, no qual consiste na alimentação dos fios a serem retorcidos através de um par de cilindros e em seguida por meio do fuso de rotação. Este setor tem como alvo evitar que as fibras fluam ou se aglutinem umas sobre as outras. Este processo é essencial para fornecer uma coesão entre as fibras, pois sem ela o fio que precisa ter uma relevância significativa de resistência à tração não pode ser manufaturado. Esta coesão fica dependente das forças de fricção fornecidas pela pressão lateral entre as fibras, brotadas pela aplicação de uma carga de tensão ao longo do eixo do fio.

Posteriormente, o material segue para o setor de espuladeiras, onde os funcionários operam as máquinas espuladeiras para produzir espulas de fios utilizadas nas trançadeiras. As espulas são encaminhadas para o setor de trançadeiras, onde existem máquinas de trançar corda onde os fusos com as bobinas de fio estão arranjados sobre um prato. Estes movimentam-se em uma serpentina que circundam-se entre si, provocando o entrelaçamento. Metade dos fusos move-se em uma direção e a outra metade na direção oposta, mas todos se movem ao redor de um mesmo centro.

O próximo setor trata-se do setor de bobinamento, onde os fios serão enrolados e embalados em dois tipos: carretel ou rolo. Por fim, o produto final é encaminhado para o setor de expedição, onde ocorre a liberação do produto para o transporte.

Em todas as atividades descritas, a empresa estudo de caso, procura buscar a o desenvolvimento de forma racional com uso eficiente dos recursos. O empreendimento é elaborado para assegurar a qualidade em seus produtos e a satisfação para os seus clientes. A empresa também adota uma postura de sustentabilidade ambiental, ela utiliza como matéria-prima garrafas PETS. Elas são recicladas, e se destacam pela lucratividade e por apresentar uma diminuição nos custos de aquisição da matéria prima, bem como pela conscientização ambiental que está atrelado a imagem corporativa da mesma.

4. Discussão dos dados

4.1 Resultados obtidos

Durante o estudo realizado, observou-se a incidência dos custos ocultos apresentados na Tabela 2 no processo produtivo na empresa estudo de caso. Verificou que há incidência de quatro custos ocultos, representando 57,14% de incidência do total de custos ocultos rastreados. Essa porcentagem mostra uma significativa interação e influência entre as estruturas da organização e o comportamento humano. A não incidência dos custos ocultos ocorre em três tipos de custos são eles: retrabalho, rotação de pessoal e *set up*.

A rotação de pessoal e o *set up* não são encontrados com frequência na empresa estudada, uma vez que, a organização se mostra preocupada com o clima empresarial, investindo em treinamentos e capacitação pessoal dos operários. Já a incidência do retrabalho é nula, uma vez que, a matéria prima da empresa trata-se de um material reciclável, assim, todo o produto que é

detectado defeituoso durante o processo retorna ao início do processo para ser reutilizado ainda como matéria prima. Logo, esse não se traduz em custo oculto para empresa.

Tabela 2 – Custos Ocultos e sua incidência

Custos Ocultos	Incidência	Não Incidência
Absenteísmo	X	
Acidente de Trabalho	X	
Retrabalho		X
Rotação de pessoal		X
<i>Set up</i>		X
Ociosidade	X	
<i>Scrap</i>	X	

Fonte: Os Autores (2015)

Averiguando os custos ocultos incidentes, o absenteísmo está relacionado ao comportamento humano, e este inter-relacionamento possui muita variação, pois depende da influencia do perfil e do comportamento do indivíduo para com seu trabalho. As principais influencias negativas são os acidentes e doenças de trabalho acontecem devido à falta de atenção e distração do operário e também por causa do excesso de movimentos que são similares e repetitivos. Por exemplo: as síndromes L.E.R. (Lesões por Esforço Repetitivo); D.O.R.T. (Distúrbio Osteomuscular Relacionado ao Trabalho); L.T.C. (Lesão por Trauma Cumulativo) e A.M.E.R.T. (Afecções Musculares Relacionadas ao Trabalho), elas são causadas por mecanismos de agressão ao corpo humano no ambiente de trabalho, que vão desde esforços repetidos continuamente ou que exigem muito esforço na sua execução, até postura inadequada e estresse.

Já o *scrap* na empresa em estudo ocorre principalmente por conta da matéria prima de má qualidade, que ao entrar no processo produtivo é identificada e assim a empresa saber que o produto finalizado com a mesma não cumprirá com os padrões de qualidade exigidos. Outro custo é causado pela falta de treinamento dos colaboradores, o compartilhamento de informações não flui e algumas deficiências do processo, como por exemplo, alguns dispositivos de automação de trabalho (máquinas e equipamentos específicos para elaborar cordas plásticas). E por fim, o custo por ociosidade é provocado na maioria das vezes pelo atraso no abastecimento, falta de peça, quebra de máquina, etc. Referindo-se assim, ao não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo. A Tabela 3 expõe o resumo dos fatores geradores dos custos ocultos analisados na empresa estudo de caso.

Tabela 3 - Custos Ocultos e seus fatores geradores

Custos Ocultos	Fatores geradores
Absenteísmo	Comportamento humano, clima empresarial.
Acidentes de Trabalho	Falta de atenção, distração do operário e fadiga muscular.
Ociosidade	Falta de peças, quebra de máquinas, esperas.
<i>Scrap</i>	Matéria-prima de má qualidade, operários mal treinados.

Fonte: Os Autores (2015)

4.3 Mensuração dos custos ocultos

A partir das fórmulas apresentadas na Tabela 1, foram calculados os custos ocultos da empresa estudo de caso. Devido à confidencialidade dos dados financeiros exigida pela empresa estudada, serão apresentados na tabela 4 apenas os valores finais de seus custos ocultos.

Tabela 4 - Custos Ocultos Mensal Incidentes na empresa estudo de casos

Custos Ocultos	Descrição	Valor Financeiro/ Mês	Percentual relativo de cada custo oculto
Absenteísmo	Custo do operário em dia de trabalho x número médio de faltas; É a falta ao trabalho por motivo não justificado (FREITAS <i>et al.</i> 2007).	R\$ 93,84	0,25%
Acidentes de Trabalho	Custos com funcionários afastados e funcionário para reposição (SOUZA <i>et al.</i> , 2013); Acidente de trabalho = custo do operário em dia de trabalho x número médio de faltas.	R\$ 2393,43	6,33%
Ociosidade	Refere-se ao não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo (FREITAS <i>et al.</i> 2007). Ociosidade = (Capac. de produção - Capac. padrão de produção) x Cmed de Produção Ociosidade.	R\$ 28.553,30	75,58%
Scrap	Parcela de produtos defeituosos que não se tem como retrabalhar.	R\$ 6.744,50	17,85%

Fonte: Os Autores (2015)

4.4 Ações sugeridas

Para reduzir os custos ocultos identificados na organização pesquisada, foi realizado *brainstorming*, após entrevistas com o gerente, com o intuito de levantar ações que objetivem elencar melhorias que possam minimizar os custos ocultos existentes no processo, de forma a contribuir para o aumento da produtividade da empresa.

Nos quatro custos ocultos identificados e mesurados e pela análise do processo, percebeu-se que os custos absenteísmo são pouco considerados, e não há comparação relativa entre eles para estabelecer a importância, urgência em diminuir ou eliminar o mesmo na empresa estudo de caso. Mesmo assim, foram discutidas algumas ações para minimizá-los, que serão apresentadas na Tabela 5.

Tabela 5 – Resumo das ações de eliminação dos custos ocultos

Custo Oculto	Ações
Absenteísmo	Ações para a melhoria do clima organizacional (criação de praças, de datas comemorativas e premiações por participação e produção dos funcionários).
Acidente de Trabalho	Ações sobre a importância da utilização de Equipamento de Proteção Individual (EPI); Realização de rápidas reuniões diárias sobre segurança; Estudos de possíveis fontes geradoras de acidentes; Realização de ginástica laboral para combater doenças como LER e DORT.
Ociosidade	Levantamento das principais perdas; Elaboração de um plano de ação.
Scrap	Treinamento de todas as pessoas envolvidas no setor da produção; Gestão da qualidade para verificar conformidade da matéria-prima.

Fonte: Os Autores (2015)

Em relação aos custos relacionados aos acidentes de trabalho no mês em estudo os mesmos foram bastante consideráveis, uma vez que, foi observado o afastamento de funcionários que tiveram que se submeter a cirurgias relacionadas a lesões musculares provenientes do esforço e desgaste físico exercido nas atividades. Já com relação à ociosidade e ao *scrap*, foi dada uma atenção especial aos custos relacionados aos mesmos, devido ao alto valor gasto com estes. Nesse sentido, sugere-se para a redução dos custos ocultos mensurados e conseqüentemente para otimização da produção e aumento da produtividade da empresa: a implementação de auditorias dentro da empresa que certifiquem que os procedimentos estão sendo realizados corretamente e que os operadores estão bem treinados para desempenharem suas funções, onde, está medida beneficiará os custos relacionados ao acidente e a ociosidade.

Outra medida indicada para a redução dos custos relacionados à ociosidade é o levantamento diário das perdas e diante desse, a elaboração de um plano de ação eficaz. Para o absenteísmo foram sugeridas ações para melhorar o clima organizacional como criação de praças, datas comemorativas e premiações por participação e produção dos funcionários. Já em relação aos custos ligados aos acidentes de trabalho foram sugeridos a criação de ações sobre a importância da utilização de EPIs, realização de rápidas reuniões diárias sobre segurança, estudos de possíveis fontes geradoras de acidentes, realização de ginástica laboral para combater doenças como LER e DORT e de análises de comportamento humano.

Por fim, para reduzir os custos relacionados ao *scrap* sugere-se o treinamento de todas as pessoas envolvidas no setor da produção e a fiscalização e a implementação de um sistema de gestão da qualidade para verificar conformidade da matéria-prima.

5. Conclusão

Os custos ocultos são conceituados como os custos resultantes de disfunções em uma empresa (variações entre o resultado potencial e o realizado), por isto eles estão ausentes das demonstrações contábeis, orçamentos, análise de desempenho e dos relatórios econômico-financeiros. Por este motivo, este trabalho optou em realizar observações *in loco* e *in situ* para poder diagnosticá-los na empresa estudo de caso.

Nesta pesquisa foi identificado que das seis categorias de custos rastreadas, há quatro tipos de custo oculto que existe na empresa estudo de caso, são eles: Absenteísmo, Acidente de Trabalho,

Ociosidade, *Scrap*. Juntos eles representam um custo mensal de R\$ 37.785,01, sendo que a Ociosidade e o *Scrap* são as maiores parcelas de custo oculto mensal da empresa estudo de caso, respectivamente é uma deseconomia de R\$ 28.553,30 e R\$ 6.744,50.

Os Custos Ocultos identificados na pesquisa estão correlacionados com os disfuncionamentos organizacionais inerentes à estrutura da empresa pesquisada. Neste sentido, para a diminuição e eliminação dos custos ligados ao absentismo, ao acidente de trabalho, à ociosidade e ao *scrap* é necessário o constante questionamento, o senso crítico dos gestores e funcionários da empresa estudo de caso, para estabelecer quais tarefas, procedimentos, normas, decisões podem ser feitas para deixar o processo produtivo da empresa mais eficiente, com uso mais racional de seus recursos. Não se pode desprezar a deficiência nos processos de seleção dos funcionários e no sistema de informações, estes elementos influenciam a estrutura e comportamento organizacional de uma empresa.

Apesar da dificuldade de elaborar o diagnóstico e identificação dos custos ocultos na empresa estudo de caso; é sabido que sua redução dos mesmos não está relacionada apenas à eficiência dos processos produtivos e sim a estrutura e comportamentos dos gestores e funcionários. É necessário o envolvimento de todos para a identificação do custo oculto em sua origem, o seu diagnóstico, a elaboração e implementação de ação corretiva. Para isto, é oportuno entender a estratégia de envolver todos os funcionários para a atuação responsável sobre os motivos das disfunções que afetam processos, procedimento, atividades e tarefas.

Referências

- Bornia, A. C.** *Análise Gerencial de Custos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- Filho, Cosmo Severiano.** *Custos industriais*. João Pessoa: UFPB/DEP/CT. Apostila do curso de graduação Engenharia de Produção. 2004.
- Freitas, J. B.; Costa, I.; Santos, J. A.; Severiano Filho, C.; Almeida, M. L.** *A origem dos custos ocultos: um estudo teórico*. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia da Aedb, 4. Resende, 2007. Anais... Resende, AEDB, 2007. CD-ROM.
- Lima, M. A.** A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, p.21-30, 1991.
- Martins, E.** *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2003.
- Pedrosa Neto, C.** *Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica*. 2009. 104 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, João Pessoa, 2009.
- Robles Jr., A.** *Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- Savall, H., & Zardet, V.** (2008). *Mastering hidden costs and socio-economic performance*. Charlotte, NC: Information Age Publishing.
- Savall, H., & Zardet, V.** Veronique. *Mâtriser les coûts et les performances cachés*. Paris: Economica, 1991.
- Silva, P. e Severiano Filho, C.** Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gest. Prod.* 2011, vol.18, n.3, pp. 499-508.
- Souza, M. A.; Alberton, J. R.; Marquezan, L. H. F.; Monteiro, R. P.** Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul. *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 1, p. 6-27, 2013.
- Zaffani, C.** Cuidado com os custos “invisíveis”! In: *calcigraf Artigos*. Custo e Orçamento. 2005.
- Wernke, R.** *Gestão de Custos: Uma abordagem prática*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.