

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico

David Ascher – Mestrando em Administração – PUC-PR
Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR
david@deduc.com.br

Claudineia Kudlawicz – Doutoranda em Administração – PUC-PR
Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR
kclaudineia@gmail.com

Alceu Souza – Doutor em Administração EAESP – FGV-SP
Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR
alceu.souza@pucpr.br

Resumo

Controlar as operações e processos de uma empresa exigem um nível de controle de variáveis que muitas vezes transcendem o controle contábil e gerencial que a empresa possui. No que tange custos ocorridos dentro do processo produtivo por algum tipo de alteração ou não conformidade, essa dificuldade em evidenciar sua origem se traduz em seu próprio nome, o custo oculto. Um dos efeitos mais comuns dos custos ocultos torna-se aparente quando observamos que diferenças entre o processo produtivo padrão ou ótimo e o processo em operação ou vigente, se transforme em um custo total auferido distante do previsto ou almejado, sem que haja explicação evidente em livros e relatórios. Os custos ocultos, apesar de terem sua existência conhecida, são de difícil mensuração, tratamento e consequente redução, pois não estão evidenciados de forma clara em relatórios gerenciais ou financeiros e, possuem efeito negativo sobre a organização. Este ensaio busca trazer as principais teorias aplicáveis aos custos ocultos, bem como exemplos de sua utilização para identificação, mensuração, tratamento e mitigação, convergindo diferentes ideias e pontos de vista para uma visão holística e atualizada desta temática e propondo um modelo, advindo da unificação de diversos outros trabalhos que possa ser implantado dentro da organização. Não obstante, sua aplicação depende também de adaptações em diferentes sistemas e organizações. A gestão de qualidade também auxilia no processo de tratamento e redução dos custos ocultos, seja pelo uso compartilhado de modelos e métodos para identificação e mensuração, ou para o tratamento e separação dos problemas que afetam a qualidade e podem ser traduzidos em custos ocultos.

Palavras-chave: Custos Ocultos. Efeito dos Custos Ocultos. Gestão de Custos.

Área Temática: Gestão e Contabilidade de Custos.

1 Introdução

A pressão sobre redução de custos é uma constante no processo produtivo de empresas em contextos de alta competitividade. Empresas buscam vantagens competitivas por meio de diferenciação, liderança em custos ou ambas. As suas capacidades dinâmicas, recursos e tecnologias não imitáveis no curto prazo podem levá-la a uma posição de diferenciação. Em função do avanço da tecnologia no processo de mensuração e controle de custos, do aumento exponencial da capacidade de processamento, armazenamento e concatenação das informações há, atualmente menos dificuldades para explicitar os chamados custos ocultos.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

A relevância deste tema é confirmada pelo aumento de artigos publicados sobre o tema nos últimos 10 anos: Miller e Vollman (1985); Taguchi (1988); Savall e Zardet (1991); Lima (2006); Becher, Souza, Rodrigues e Cezar (2011); Silva e Severiano Filho (2011) para citar alguns. Porém, pela dificuldade de separação clara destes custos dentro do processo produtivo, fazendo com que os sistemas tradicionais de custeio não se remetam à eles ou até mesmo excluam estes custos de seus modelos, sua tratativa acaba por despertar pouco interesse por parte de profissionais de contabilidade e administração.

Em complemento a esta ideia, Souza e Clemente (1998) apontam que quando a gestão de custos está calcada nos procedimentos contábeis tradicionais, não mais atende às necessidades das empresas que, continuamente, buscam novos patamares de competitividade e de rentabilidade. Herculano (2009), aponta a incapacidade dos modelos tradicionais de custeio, no tratamento adequado dos custos ocultos. Sendo fruto da deficiência de precisão que o sistema de custeio adotado possui ao realizar uma atribuição para mensuração monetária de uma atividade, conforme preconiza os princípios e métodos de custeio.

Existe uma necessidade de se ter um modelo de custeio precedente para que seja possível a mensuração dos custos ocultos. Na conclusão de seu artigo, Souza e Clemente (1998) afirmam que os sistemas de custeio devem ser prospectivos e não históricos, horizontalmente incorporando toda a cadeia de valor, indicando o Custo Meta e o ABC como sendo os que apresentam maior potencial como ponto de partida para a construção de um sistema de custeio voltado para a gestão estratégica.

A construção de um sistema de custeio para gestão estratégica apoia-se nos preceitos de Porter (1989) o qual afirma que, dentro das estratégias genéricas, a de liderança pelos custos é um modelo que pode ser adotado pelas empresas para ter uma vantagem competitiva frente ao mercado. Em complemento, Souza e Clemente (2011) afirmam que a busca por novos patamares de rentabilidade e competitividade, com base em liderança em custos, é centrada na eficiência dos processos produtivos. Mas a adoção de uma estratégia baseada na liderança em custos, por si mesma, não garante a prática da gestão estratégica de custos, é necessário que ter um sistema de informação de custos que auxilie o processo de formulação e avaliação (SOUZA; CLEMENTE, 1998).

Assim, pode-se concluir que a gestão dos custos ocultos pode representar uma estratégia de diferenciação por custos que ajudará a organização a ter uma posição diferenciada em relação aos seus concorrentes, pois além de resíduos materiais, também existem na forma como os processos são programados e na forma como uma estrutura produtiva é concebida. Muitas vezes os custos ocultos não são de fácil verificação por meio da contabilidade tradicional ou da contabilidade de custos, tornando-se relevante aprofundar seus conceitos com um ensaio teórico visando unificar as correntes e resultados apresentados em estudos anteriores.

Neste contexto, pode-se inferir que os custos ocultos estão em quase todos os processos produtivos, sejam de bens de consumo, duráveis ou até mesmo de serviços e devem ser abordados pelos gestores da organização como algo a ser tratado e, na medida do possível, mensurado para que se tenha um direcionamento de seu tratamento e posterior redução.

Desta forma, a proposição deste estudo é analisar os custos ocultos à luz das teorias definidas por Miller e Vollman (1985), Taguchi (1988) e Savall e Zardet (1991) esta última tratada posteriormente por Lima (2006), Becher, *et al.* (2011) e Silva e Severiano Filho (2011) que utilizaram o processo definido por Savall e Zardet (1991) na criação de modelo de identificação e tratamento de custos ocultos aplicados a casos reais. A partir desses autores, propõem-se uma revisão teórica com o objetivo de verificar se é possível ter uma visão holística dos principais métodos para identificação e tratamento dos custos ocultos bem como a identificação de casos reais onde sua aplicação foi possível.

2 Fundamentos Teóricos

O presente ensaio foi elaborado a partir de uma revisão integrativa (*integrative review*) e estabelecimento de proposições. Esse modelo de revisão, conforme Neuman (1997) é o mais indicado quando pesquisadores buscam sintetizar o conhecimento atual sobre determinado assunto. A delimitação do estudo considerou artigos e livros seminais na área de custos relacionados a custos ocultos (MILLER, VOLLMAN, 1985; TAGUCHI, 1998; SAVALL, ZARDET, 1991; FUREDY, 2005) que compõem o referencial teórico base deste ensaio. A partir dessa união e revisão destes artigos, foram selecionados aqueles que explicitam os argumentos mais substanciais sobre custos ocultos.

Como parte deste ensaio, uma pesquisa em publicações nacionais mais recentes feitas no Brasil foi incorporada, no intuito de se ter uma visão mais atualizada sobre o tema em âmbito nacional no que tange a identificação e tratamento dos custos ocultos. A literatura encontrada de forma limitada sobre o tema em âmbito nacional torna-se uma justificativa e um incentivo a mais a este estudo, que buscou a junção das principais e mais atualizadas ideias para proposição de um modelo consolidado para identificação e tratamento dos custos ocultos.

A definição do que é custo oculto apresenta diferentes conceitos, porém há um consenso de que estes custos representam valores materiais e imateriais que não estão dentro do processo produtivo, mas sim permeando o sistema. Este conceito muito se assemelha com o conceito de custos de transação desenvolvido por Coase (1937) e aprimorado mais tarde por Williamson (1991), que afirma que o custo de transação aumenta quando o risco no cumprimento das relações comerciais (internas e externas) aumenta, assim um aprimoramento das relações para que os elementos acordados entre as partes ocorram como planejado acabam por minimizar os custos de transação.

O Quadro 1 apresenta as principais visões para o chamado custo oculto. Observa-se que cada autor apresenta uma visão e uma origem distinta para custos ocultos, entretanto, é comum a percepção que este é algo que poderia ser evitado ou mitigado caso os sistemas e as organizações funcionassem e agissem de forma adequada. E é exatamente neste ponto que se inicia a dificuldade de sua localização e mensuração.

Quadro 1: Referencial teórico para definição dos custos ocultos

Autor(es)	Visão de Custos Ocultos	Origem
Miller e Vollman (1985)	Excesso de Transações	Custos Indiretos
Taguchi (1988)	Ruídos no processo produtivo gerando não conformidade	Endógena com efeito Exógeno
Savall e Zardet (1991)	Funcionamento Atual X Funcionamento Adequado	Conflito entre estrutura e comportamento humano
Furedy (2005)	A margem do processo produtivo	Fora da contabilidade padrão

Fonte: Dados do estudo (2015)

A definição de custo oculto é qualquer custo que não seja aparente na contabilidade, ou que não esteja imediatamente aparente, mas que seja importante para o processo de produção (FUREDY, 2005). A dificuldade em separa-los reside no problema de perceber sua origem e natureza. Com relação à origem, o custo oculto vem a cabo elementos que podem compor subprocessos fabris ou administrativos. Já sua natureza advém diretamente de disfunções intrínsecas da organização, que podem ser tanto desnecessárias quanto inevitáveis.

Existem alguns tipos de custos ocultos que estão em um espectro diferente da visão para o produto. Taguchi (1988) aponta que a perda inclui os custos de insatisfação dos clientes, que por sua vez, conduzem a custos de reputação da empresa.

O custo oculto pode ser um custo que não possui uma mensuração direta, como, por

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

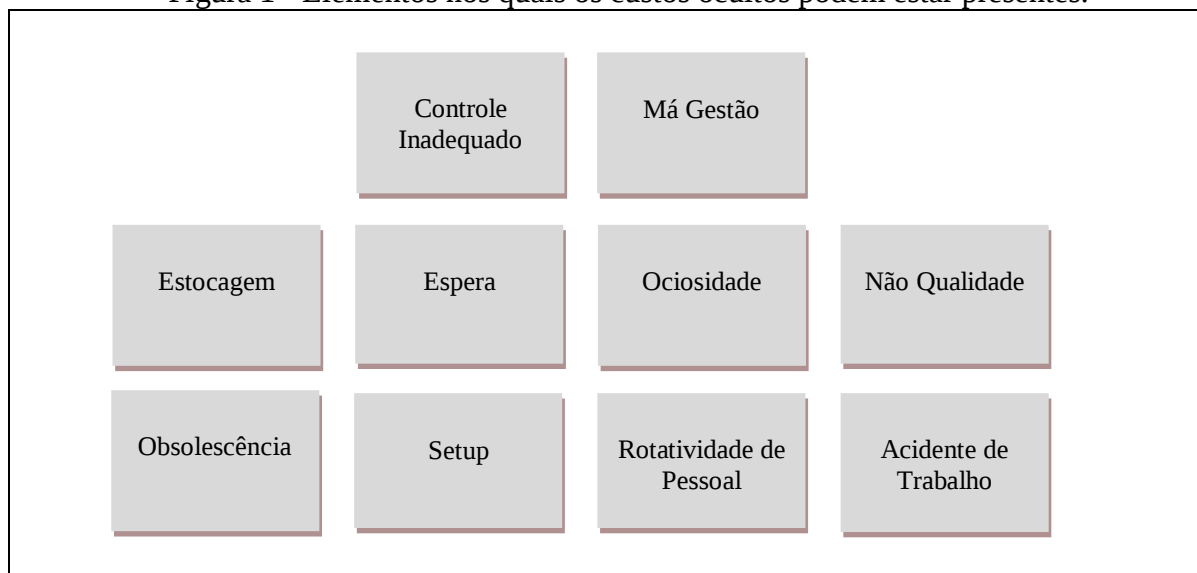
exemplo, um refugio de processo produtivo, mas sim que afeta a empresa de forma etérea como uma mão invisível dentro dos processos produtos e administrativos da organização, além disso, seguindo novamente a lógica de Taguchi (1988) o custo oculto pode ser também aquele que aflige a sociedade com base naquilo que a empresa fez ou deixou de fazer para colocar seu produto dentro do mercado. Um exemplo real desta problemática da apuração de custos pode ser encontrada na pesquisa de Becher *et al.* (2011) feita com produtores de semente de soja da cidade de Rondonópolis, onde 25% responderam que não tem a percepção dos custos ocultos em sua produção.

Para Savall e Zardet (1991) os custos ocultos se originam de uma relação complexa entre dois grupos de variáveis, há uma interação fixa entre as estruturas da organização e os comportamentos humanos, aqueles fundados a partir do orto-funcionamento, [funcionamento adequado] e dos disfuncionamentos. Em uma visão mais voltada ao custeio, Miller e Vollman (1985) apontam que os custos ocultos de uma organização repousam sobre seus custos indiretos, que tiveram evolução acentuada nos últimos 120 anos (1855-1975). Surgindo a partir de transações (operações) que estão à margem do processo produtivo, a exemplo de operações de logística, de balanceamento, de controle de qualidade e de transformação.

O orto-funcionamento proposto por Savall e Zardet (1991) também pode se apresentar de diferentes formas e também como resultado de alguma estratégia utilizada na mudança ou melhoria de processo. Neste tipo de estratégia, o custo oculto pode ser visto como uma redução parcial da capacidade de geração de receitas de uma organização ou negócio por conta de alterações estruturais provisórias ou mesmo reformas com vista a incrementar ou atualizar o parque produtivo.

Por meio da coleta de diversos autores anteriores, (BECHER, *et al.* (2011) montaram um resumo de 10 elementos os quais os custos ocultos podem estar presentes. A Figura 1 apresenta-os, os quais estão agrupados em *clusters* que melhor segregam seu espectro de ação sobre as diferentes etapas produtivas de uma organização.

Figura 1 - Elementos nos quais os custos ocultos podem estar presentes.



Fonte: Adaptado de Becher *et al.* (2011)

A realocação gráfica a partir dos elementos de Becher, *et al.* (2011), como se observa na Figura 1, tem como um dos seus componentes a má gestão, sendo este um fator que pode ter influência em todos os demais elementos de forma direta ou indireta. Na sequência, o controle inadequado, gerado por meio de falhas ou ausência de controle em elementos chaves do processo produtivo também pode afetar direta ou indiretamente os demais elementos. Já a

obsolescência do processo produtivo tem efeitos mais visíveis em elementos ligados a produção em si, sendo que a estocagem ficaria de fora por não ter um efeito direto da obsolescência. Todos os demais elementos podem apresentar efeitos que contaminem os outros, sendo este também um fator dificultado da identificação da origem dos custos. A partir dos trabalhos de Lima (2006), Becher, *et al.* (2011) pode-se inferir e que os elementos apresentados podem ser conhecidos dentro de qualquer organização, desde que haja um estudo preliminar, mas o desafio não está tão somente em conhecê-los e sim mensurar seus impactos de forma separada.

Outra corrente de estudiosos aponta que, além do controle direto de fatores que afetam a produção de um produto ou serviço, existem fatores mais etéreos que normalmente estão ligados a uma má gestão e que afetam de maneira mais perniciosa a empresa como um todo. Nesta visão, Motomura (1999) aborda em seu artigo à Revista Exame a questão da gestão do invisível versus a gestão sobre dados concretos, onde deve haver uma preocupação com o entendimento das origens de custos ocultos que podem ocorrer por disfunções não do produto, mas das pessoas que atuam dentro da organização.

Para Silva e Severiano Filho (2011) as disfunções geram custos para a organização que são ocultos e que afetam seu desempenho econômico. Disfunção é, portanto, o ponto que, por convenção, vai ser assinalado como o diferencial entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido e que está na origem de um conjunto de custos ocultos. Silva e Severiano Filho (2011) ainda propõem quatro principais componentes sendo três relacionados a dispêndios de dinheiro que a organização poderia evitar, como sobressalários (pagamento sem contrapartida de produção), sobretempo (para corrigir disfunções) e sobreconsumo de materiais, e um quarto componente que trata de ocasiões perdidas com relação a realizar e vender um produto ou serviço (custo de oportunidade).

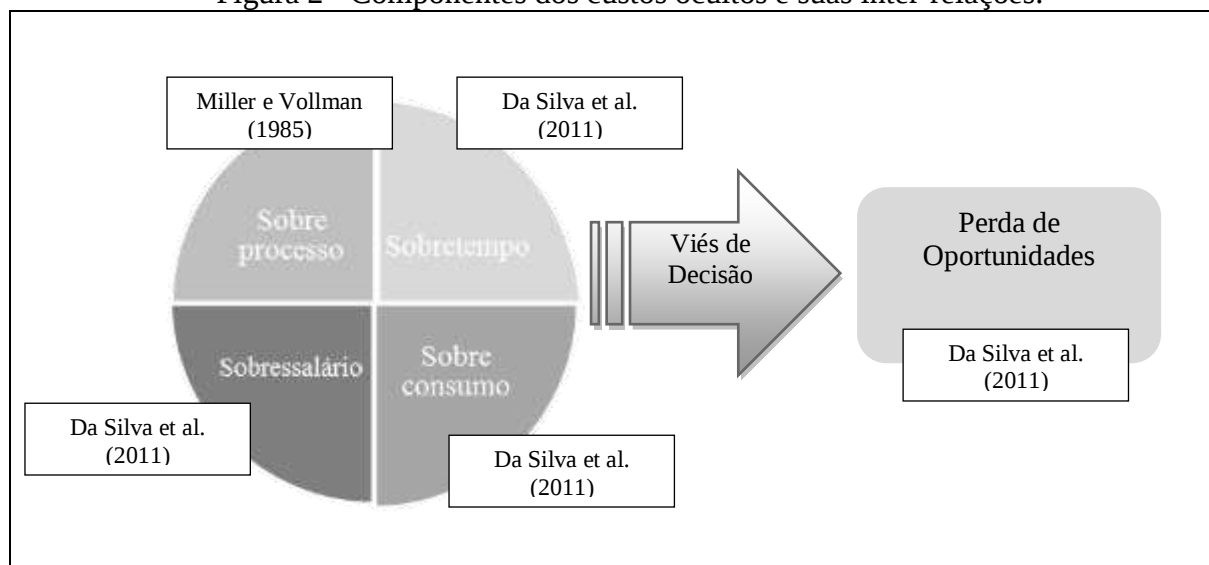
Miller e Vollman (1985) apontam a disfunção das transações como o ponto diferencial entre modelo esperado *versus* modelo atingido mencionado por Silva e Severiano Filho (2011), no entanto Miller e Vollman (1985) derivam esta natureza dos custos ocultos para algo ligado a falta de critério de análise das transações efetuadas pela organização, falta de estabilidade no processo produtivo e falta de automação nos processos internos. Miller e Vollman (1985) enfatizam a necessidade de automação do processo produtivo, porém é necessário destacar a importância da automação do processo administrativo, por meio do desenvolvimento de metodologias, aplicação de ferramentas de suporte a decisão e de relatórios gerenciais (MIS – *Management Information System*) que possam auxiliar nas demais áreas da organização e reduzir o tempo e esforço gasto com os processos não fabris. Ambos os autores, apresentam pontos de vista convergentes no que tange a natureza dos custos, entretanto, Miller e Vollman (1985) apresentam o conceito de transações que podem não ser necessárias dentro do processo da organização, estas transações não estão dentro dos componentes destacados por Silva e Severiano Filho (2011). Desta forma, ao unir os dois pontos de vista, pode-se observar a existência de um quinto componente ligado ao dispêndio, chamado de sobreprocesso. Este dispêndio também tem efeitos sobre a decisão executiva, levando a perda de oportunidades.

Em complemento a esta união, Taguchi (1988) aponta em uma de suas quatro filosofias de qualidade que, uma medida relevante para ver a qualidade de um determinado produto, é o custo total que este artigo infringe na sociedade. Este custo para a sociedade também é um custo oculto, uma vez que reduz a percepção positiva do produto o que também pode se traduzir em perda de oportunidade.

A Figura 2 mostra que estes componentes possuem inter-relações entre eles, e todos culminam em um viés para a tomada de decisão, pois qualquer estudo feito pela organização para novos negócios ou processos irá utilizar seus dados históricos como balizador de um processo de *valuation*. Com base nestes conceitos apresentados, quando uma organização

decide por fazer ou não um novo projeto ou um novo investimento, esta toma suas decisões a partir de um arcabouço de informações históricas de sua própria organização para montagem de um plano de negócio.

Figura 2 - Componentes dos custos ocultos e suas inter-relações.



Fonte: Pesquisa Própria com base em Silva e Severiano Filho (2011) e Miller e Vollman (1985).

Os dispêndios destacados na Figura 2 e as perdas de oportunidades que Silva e Severiano Filho (2011) apontaram em seus estudos de fato se inter-relacionam à medida que esses custos ocultos, estando intrinsecamente ligados à estrutura de custos atual da organização, forçam a mesma a um viés de análise, culminando também na não realização de novas vendas de produtos ou serviços, expansões ou mesmo investimentos, Viés este também abordado por Motomura (1999) quando aponta em seu estudo decisões tomadas de forma errada por diversos empresários brasileiros.

3 Identificação e Tratamento dos Custos Ocultos

A partir da fundamentação teórica, onde pudemos observar as origens e naturezas dos custos ocultos, torna-se possível aplicar uma metodologia, fruto de uma confluência de métodos associados a uma necessidade de mudar e melhorar o processo produtivo. Não são estranhos que, esses métodos sejam os mesmos apresentados em modelos de gestão de qualidade e risco, visto que ambos têm por objetivo a mesma coisa, fazer melhor e com menos dispêndio de recursos.

A metodologia apresentada a seguir é uma unificação dos trabalhos de Lima (2006), Santos, Schmidt e Pinheiro (2006) Silva e Severiano Filho (2011) a partir das teorias apontadas por Miller e Vollman (1985), Savall e Zardet (1991) e Zaffani (2005) que compõem um modelo dividido em fases que passam pela verificação das origens e da natureza, pelo processo de identificação, tratamento e mitigação/redução dos custos ocultos.

O Quadro 2 mostra a distribuição dos estudos abordados por este ensaio dividindo-os em cada etapa do processo de identificação e tratamento dos custos ocultos elencando cada um dos alinhamentos metodológicos.

Quadro 2 - Matriz de referência e aplicabilidade das teorias de custos ocultos em cada etapa do processo.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

Etapa	Verificação das Origens e Natureza	Identificação	Tratamento e Mensuração	Redução e Mitigação
Abordagem	Verificação de Disfunções	Levantamento e Benchmarking	Modelo Teórico aplicado	Adaptação de processos
Metodologia	Savall e Zardet (1991) Zaffani (2005) Motomura (1999)	Camp (1997) Lima (2006) Motomura (1999)	Savall e Zardet (1991) Lima (1991) Zaffani (2005)	Taguchi (1988) Miller e Vollmann (1985)
Aplicação	Zaffani (2005) Lima (2006) Silva e Severiano Filho (2011) Becher et al. (2011)	Lima (2006) Santos, Schmidt e Pinheiro (2006) Silva e Severiano Filho (2011) Herculano(2009)	Lima (2006) Silva e Severiano Filho (2011) Souza e Clemente (2011) Becher et al. (2011)	Silva e Severiano Filho (2011)
Alinhamento Metodológico	Miller e Vollmann (1985) Taguchi (1988)	Miller e Vollmann (1985)	Taguchi (1988)	Motomura (1999)

Fonte: Dados do estudo (2015)

O Quadro 2 apresenta a forma de abordagem e a origem da metodologia, também quem fez menção a esta metodologia na aplicação prática e onde as ideias desta metodologia encontram alinhamento com outros autores. A partir do trabalho de Silva e Severiano Filho (2011), entende-se que a primeira fase para a identificação dos custos é um levantamento das atividades que compõem não somente o processo produtivo, mas toda a cadeia de custos e despesas da organização. Complementando a importância deste levantamento, Santos, Schmidt e Pinheiro (2006) abordam que “para que uma entidade tenha uma gestão eficaz, é preciso a identificação das atividades que agregam ou não valor para os consumidores, pois será preciso primeiro saber quais as atividades que agregam valor, para depois ser eficiente na execução destas atividades”. Devido à dificuldade de mensuração das atividades que agregam valor para a empresa, uma alternativa é a utilização de processo de *benchmarking*, ou algo que possibilite uma comparação dos processos da organização contra um processo padrão, sobre pena de não se ter um balizador para iniciar a identificação dos custos ocultos. Este processo de benchmarking não abordado pelas literaturas anteriores, mas pode ser agregado ao modelo proposto Silva e Severiano Filho (2011).

3.1.1 Análise do Mercado e Benchmarking

Um ponto não totalmente abordado pelos autores pesquisados é a questão da análise dos concorrentes ou o *benchmarking*, com o objetivo de se ter outra visão de estrutura e organização de trabalho. Para Camp (1997), *benchmarking* é um processo que deve ser feito de forma contínua para medir as práticas, mercadorias e os serviços prestados pelos concorrentes que mais se destacam no mercado, uma análise feita para identificar os acertos e as falhas dos concorrentes.

É importante destacar que o processo de benchmarking não é uma tarefa simples, pois a disponibilidade de dados do mercado e da concorrência nem sempre é ampla, limitando desta forma a possibilidade da organização de traçar alguma comparação. No entanto este processo pode ser incluído no modelo proposto por Silva e Severiano Filho (2011) juntamente com o questionário aplicado aos funcionários, abordando se estes possuem algum conhecimento de métodos e modelos aplicados em outras organizações com as quais já tenham trabalhado e quais poderiam ser aplicados na organização atual.

A necessidade de conhecimento sobre o trabalho e os processos da empresa parece ser

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

uma unanimidade entre diversos autores e isto se faz por meio da implantação de modelos de controle em conjunto com uma esquematizada estrutura de custos na forma apontada por Severiano Filho (1998). Ainda, Prahalad e Hamel (2000) apontam que a gestão de custos somente pode ocorrer se a estratégia da empresa estiver bem definida. Desta forma, sem estes preceitos, mesmo o melhor mapeamento pode ficar comprometido sem um correto foco da organização.

Alguns mapeamentos atualmente executados pelas organizações podem ser adaptados para este propósito, entretanto a matriz 5Q1C proposta por Silva e Severiano Filho (2011) apresenta um modelo mais completo de trabalho. Além disso, esta matriz pode ser modelada em conjunto com outros modelos de mapeamento bem conhecidos, como o Diagrama de Ishikawa e a Matriz GUT. Não obstante, o modelo 5Q1C também se encaixa no modelo de *framework* proposto por Lima (2006) conforme apontado por Silva e Severiano Filho (2011). O Quadro 3 evidencia resumidamente os seis questionamentos abordados pelo 5Q1C.

Quadro 3 – Matriz 5Q1C em inglês e português

<i>What?</i>	O que será feito?
<i>When?</i>	Quando será feito?
<i>Where?</i>	Em que lugar será feito?
<i>Why?</i>	Por que será feito?
<i>Who?</i>	Quem o fará?
<i>How?</i>	Como será feito?

Fonte: Adaptado de Lima (2006)

O uso desta matriz é comumente utilizado em diagnósticos para gestão de qualidade e risco, porém seu encaixe no *framework* apontado por Lima (2006) mostra que não é preciso grandes mudanças em modelos utilizados pela empresa para outros fins. Miller e Vollman (1985) também apontam o levantamento das transações como o primeiro passo para se estruturar os custos indiretos e, por conseguinte os custos ocultos. Para os autores o gerenciamento de custos indiretos não deve ser voltado para os custos, mas sim para o gerenciamento das transações indiretas feitas pela organização, modelo este que corrobora com o *framework* citado.

Em complemento a este processo, Motomura (1999) ainda aponta um “*check-list*” que pode ser feito para identificar o custo oculto dentro da organização. Apesar de ser apenas um *check-list*, este processo pode ajudar a dirimir esforços em torno dos pontos que precisam de atenção e que podem criar um viés de análise dos outros processos e do próprio *framework* apontado por Lima (2006).

3.1.2 Categorização e Separação dos Custos Ocultos

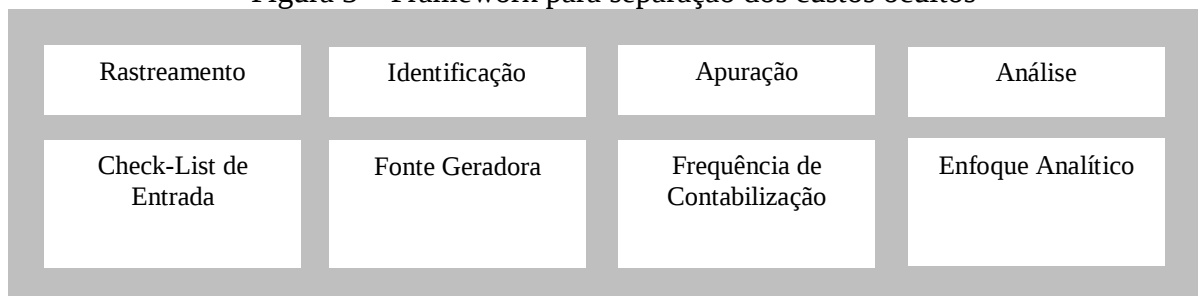
Para categorização e separação dos custos ocultos, o *framework* apresentado por Lima (2006) aparece como uma alternativa, mas seu modelo deve ser adaptado para cada tipo de situação conforme apontado por Silva e Severiano Filho (2011). O processo de *framework* inicia-se por meio do rastreamento dos custos ocultos com uma pesquisa interna e se possível um *benchmarking* externo, passa pela identificação dos processos ou transações, que pode ser feito por meio da matriz 5Q1C, passando depois pela apuração onde se quantificam horas, volume ou mesmo dispêndio de dinheiro com cada custo oculto para, a partir deste ponto, faz-se a análise com enfoque em custos ocultos.

A categorização se dá no momento em que se identifica a fonte geradora dos custos ocultos. A fonte geradora apresentada por Lima (2006) são as áreas onde foram evidenciadas origens e naturezas dos custos ocultos apontadas na Figura 3. A partir desta identificação, são verificadas se há ou não há incidência em cada um dos processos analisados pela organização.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

Uma vez identificada a incidência de uma ou mais origens de custos ocultos estes processos são tratados na etapa de rastreamento.

Figura 3 – Framework para separação dos custos ocultos



Fonte: Adaptado de Lima (2006)

É importante ressaltar que dentro de cada uma das fontes geradoras podem existir mais de um processo que gere uma ou mais origens de custos ocultos. O Quadro 4 é um exemplo dado por Silva e Severiano Filho (2011) onde são apresentados os elementos de custos ocultos dentro de um único processo:

Quadro 4 – Elementos de custos ocultos de um único processo para uma área de produção

Elemento de Custos Ocultos	Incidência	Não Incidência
Esperas	X	
Movimento Inútil	X	
Sobressalários		X
Sobreconsumo		X
Retrabalho	X	
Acidente de Trabalho		X
Absenteísmo	X	
Ociosidade	X	
Litígios		X

Fonte: Adaptado de Silva e Severiano Filho (2011)

A separação dos custos ocultos de cada um dos processos será necessária para a próxima etapa proposta por Lima (2006), onde a apuração, que perfaz o tratamento e a mensuração dos custos ocultos são feitos a partir dos métodos e dimensões abordadas Savall e Zardet (1991).

3.1.3 Tratamento dos Custos Ocultos

Silva e Severiano Filho (2011) explora a ferramenta de tratamento dos custos ocultos dentro do modelo teórico de Savall e Zardet (1991). Dentro da dimensão de ferramenta de trabalho quatro modelos são apresentados como para tratativa dos custos ocultos em Silva e Severiano Filho (2011):

- Os contratos de atividades periodicamente renegociáveis (CAPN), que visam modificar a dialética conflito-cooperação no seio da organização, de forma a aumentar a zona de convergência dos atores: direção, supervisão, pessoal de base, representação do pessoal;
- O painel de gestão socioeconômica, que fornece a cada membro da empresa que tenha responsabilidades hierárquicas, que seja, por conseguinte, copiloto da

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

operacionalização de estratégia empresarial, um painel de pilotagem adaptado às suas funções e à sua zona de responsabilidades;

- A matriz de competências, que tem como objetivos o melhoramento da adequação formação-emprego; observação dos dois principais critérios da qualidade e da eficácia coletiva de um serviço: as operações vulneráveis (falta de competências disponíveis) e de dosagem, a polivalência (a especialização de cada pessoa é fonte de seu interesse no trabalho); e a detecção das necessidades de formação efetiva de cada assalariado (um plano de formação personalizado de cada unidade);
- A matriz de autoanálise de gestão de tempo, que foi criada para identificar as tarefas realizadas pelo pessoal durante a jornada de trabalho e as disfunções associadas à natureza das tarefas executadas e à correspondente alocação de tempo;
- O plano de ações prioritárias (PAP) é uma ferramenta que, na fase operacional, corresponde à operacionalização dos objetivos estratégicos da organização. A fase conceitual corresponde aos procedimentos que permitem a exposição dos objetivos estratégicos a partir de diagnósticos das disfunções com relação ao ambiente externo.

Esses quatro modelos propostos por Savall e Zardet (1991) encontram complemento no que é apontado por Zaffani (2005), onde o autor aponta também que, durante o processo de pesquisa e mensuração dos custos ocultos, todos os *stakeholders* da organização devem refletir sobre seus processos e o que pode estar originando custos ocultos dentro de cada área. Ainda segundo Zaffani (2005), as causas mais comuns para as ocorrências deste fenômeno são: Gerenciamento permissivo e tolerante; Cultura interna; Lucros muito expressivos; Paternalismo; Estrutura de Pessoal muito antiga e; Treinamento.

O que é apontado por Savall e Zardet (1991) e Silva e Severiano Filho (2011), pode ter uma grande dificuldade de realização quando não há na organização um histórico que permita enxergar de forma clara sua estrutura de custos passada. Se a organização não apresenta históricos ou um benchmarking, ela pode ficar presa, dentro de seu processo de autoanálise e autocrítica, em sua idiosincrasia, que está presente na organização desde sua criação, afetando negativamente o resultado apresentado pelos modelos de Savall e Zardet (1991). Conclui-se que estes modelos somente têm como ser aplicados a partir do entendimento de todos na organização de que a mesma precisa sair de seu atual *status quo* e buscar uma melhoria interna por meio de processo de autocrítica e autoanálise com o apoio de dados exógenos a organização.

Além do benchmarking, entender profundamente o processo produtivo permite a implantação de modelo de qualidade, como Kanban, Kaizen, JIT e TQM, que permitem uma visão mais nítida de onde podem estar os custos ocultos (TAGUCHI, 1988). Mas a implantação destes modelos de qualidade também necessita de uma mudança no *status quo* da organização. Dentro deste processo de gestão pela qualidade Taguchi (1988) aponta a questão dos ruídos, que podem ser externos (ligados a variáveis exógenas), internos (variáveis endógenas) e peça a peça (quando há não conformidade no processo produtivo). Essas ideias vêm ao encontro dos custos ocultos, pois quanto maior esses ruídos no processo produtivo, maior a variância do desempenho produtivo.

Destaca-se que o uso de mais de uma ferramenta para tratamento dos custos ocultos se faz necessária. O modelo proposto inicialmente por Savall e Zardet (1991) e explicado por Lima (2006) necessita de um complemento externo que se traduza ou em um comportamento padrão, que pode ser a forma como o mercado trabalha ou em um comportamento desejável, ou seja, uma forma de produção com menos ruídos na forma proposta por Taguchi (1998). De uma forma ou de outra é necessário olhar além dos limites da organização e de seu modelo de trabalho e esta informação pode chegar aos gestores da organização por meio do *benchmarking* ou da implantação de processos de aperfeiçoamento da qualidade em processos e produtos.

3.1.4 Mensuração dos Custos Ocultos

Uma vez finalizadas as matrizes dadas pela ferramenta de trabalho de Savall e Zardet (1991) é possível iniciar a mensuração dos custos ocultos que pode ser feita da mesma forma como é feita a mensuração do uso de recursos por processos de uma organização. Segundo Silva e Severiano Filho (2011) estes elementos podem ser traduzidos em esperas, movimentos inúteis, sobressalários, sobreconsumo, retrabalho, acidentes de trabalho, absenteísmo, ociosidade e litígios, tendo suas referências nas origens e natureza dos custos ocultos.

Assim, estes elementos então podem ser quantificados e traduzidos em custos monetários de fato, por meio da atribuição de um modelo de custeio. (BORNIA, 2009; SOUZA, CLEMENTE, 2011) apontam o modelo de custeio ideal para medir ineficiência e ociosidade, e dentro dos resultados apresentados por Silva e Severiano Filho (2011) é possível, a partir de um levantamento correto dos elementos que compõem os custos ocultos, construir uma regressão para se chegar aos custos ocultos em sua forma monetária, por meio de um modelo de custeamento ideal. Assim os custos ocultos seriam quantificados com a possibilidade de extrapolações numéricas de resultados esperados a partir de seu tratamento e redução, criando um objetivo claro para sua redução.

De Freitas (2007) criou um indicador para medir a ineficiência industrial como um percentual da operação de produção de álcool. Com isso ele conseguiu medir, entre outras coisas, o tempo total em um dia que a máquina fica em um *setup*, que multiplicado pelo volume médio de produção diário de álcool *versus* custo médio de produção unitário chegou-se ao valor da ociosidade diária devido ao *setup*.

Novamente, utilizando o conceito de custeamento ideal, apresentado por Borna (2009) e Souza e Clemente (2011) e com os custos ideais e reais é possível fazer um avaliação dos últimos negócios ou projetos em que houve desistência por não atingirem índices mínimos de atratividade e, por meio de uma nova análise, verificar se de fato estes projetos poderiam apresentar resultado satisfatório em uma nova estrutura de custo, onde há mitigação dos custos ocultos. Para Becher *et al.* (2011) só é possível medir a relação entre os custos ocultos e a produtividade econômica se forem estabelecidas variáveis matemáticas, e para isto seria necessário investigar, além do conhecimento dos custos ocultos, os controles gerenciais utilizados para estabelecer parâmetros e mensurar cada um deles.

3.2 Redução e Mitigação dos Custos Ocultos

Silva e Severiano Filho (2011) abordam que, dentro da organização, o retrabalho ocorre devido a empresa não possuir um fluxograma definido dos procedimentos processuais, ou seja, o fluxo dos processos que dão entrada no protocolo não é contínuo, havendo muitas movimentações desnecessárias ao processo. Este conceito é compartilhado por Miller e Vollman (1985) quando ele aborda que há uma série de transações que a empresa executa e que não necessariamente o deveria fazer. Exemplo deste tipo de custo oculto foi abordado por Burton (2013) onde ele aponta que uma mudança na forma como são feitas transações logísticas da empresa, que por falta de controle adequado, acaba solicitando o envio de 50% de seus insumos pelo chamado “*premium freight*”.

O retrabalho também ocorre porque as gerências não trabalham de forma integrada com o constante compartilhamento de informações e ainda porque as atribuições e funções dessas gerências não são bem definidas. Motomura (1999) postula um exemplo real que expressa bem este problema. “Uma empresa líder em seu ramo está começando a perder terreno e a declinar. As conversas de corredor revelam que a briga por poder está se acirrando.

Há muitos "feudos" competindo entre si, e os "subterrâneos" da empresa estão ficando cada vez mais pesados: muita fofoca, politicagem e jogos desleais”.

Porém a redução do retrabalho somente irá ocorrer na medida em que os processos internos da empresa forem estudados, alterados e adaptados. Miller e Vollman (1985) criou um modelo que chamou de “*balanced approach*”, ou tratativa balanceada, onde aponta a necessidade de: 1) Analisar profundamente todas as transações da empresa tendo em mente formas de redução; 2) Melhorar a estabilidade do processo produtivo e; 3) Investir em automação de processos. Entretanto, o conceito estabelecido por Taguchi (1988) em seu projeto de tolerâncias, aponta também que deve-se gastar, e desta forma aumentar os custos tangíveis, para reduzir a variação que geram os ruídos do produto e que podem invariavelmente acarretar em custos ocultos.

Corroborando com tal fato Miller e Vollman (1985) apontam que a automatização não resolve os problemas se não há uma pesquisa inicial e também um conhecimento do que o mercado está fazendo para que processos de melhoria não se tornem obsoletos antes mesmo de começarem a fazer efeito, ou seja, é preciso também dispender recursos para pesquisas externas.

Diante da tipologia e da dificuldade de mensuração, a redução do custo oculto se dará também de uma forma oculta, justamente porque a partir do momento em que a empresa mudar sua visão sobre seu processo, muitos dos problemas hora identificados como custos ocultos também deixarão de existir. O *check-list* apontado por Motomura (1999) não será mais o mesmo logo após a implantação de novas regras para a organização.

Outro ponto chave abordado principalmente por Miller e Vollman (1985) e apontado por Motomura (1999) é que vários custos ocultos nem sequer estão próximos ao processo produtivo, desta forma apenas uma revisão no processo fabril e suas adjacências não são suficientes para localizar todos os ofensores de custos ocultos que permeiam a organização. Neste contexto os modelos apresentados, principalmente a matriz 5Q1C devem ser aplicadas em todos os limites da organização.

4 Considerações Finais

Verifica-se certa concordância de que as origens dos custos ocultos estão em processos, endógenos e exógenos, e de ações rotinas que aparentemente vão além do que de fato deveria ser feito para se concluir uma etapa de um processo produtivo, seja de produto ou de serviço. Miller e Vollman (1985) apontam as transações oriundas destes sobreprocessos como sendo os grandes “criadores” de custos ocultos para a organização. Savall e Zardet (1991) apontam as disfunções, Taguchi (1988) evidencia os ruídos em um processo produtivo. Cada um destes autores indica caminhos distintos, mas uma análise mais detalhada mostra que todos acabam convergindo a um mesmo ponto inicial, onde é necessária uma mudança estratégica da empresa, que saia da pura visão de custos para uma visão de melhoria de seus processos, gerando uma eficiência operacional, por meio de programas de qualidade.

Qualidade, neste ensaio, não se traduz somente a fazer produtos melhores, mas sim em trazer automatização, novas tecnologias, novos treinamentos, novas pessoas, todo um novo arquétipo que trará a possibilidade para uma organização de rever seus processos e modelos sob uma nova ótica e sair do “*status quo*” que enviesa não somente sua visão de custos, mas sua possibilidade de crescimento e sobrevivência em um ambiente cada vez mais competitivo. A gestão de qualidade auxilia no processo de tratamento e redução dos custos ocultos, seja pelo uso compartilhado de modelos e métodos para identificação e mensuração, seja para o tratamento e separação dos “problemas” que afetam a qualidade e podem ser traduzidos em custos ocultos e tratados pelas mesmas ferramentas utilizadas e tão difundidas no mundo da gestão da qualidade, só que neste caso será por uma qualidade na gestão dos custos da

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

organização, eliminando o desnecessário ou desagregador.

Para Silva e Severiano Filho (2011), “este processo não é estanque, há muito que se descobrir na área de custos ocultos”, então novos modelos poderão surgir para suplantar necessidades relacionadas à tratativa dos custos ocultos.

A conclusão deste ensaio se traduz em uma proposição, ainda que inicial, de um processo de identificação, tratamento, mensuração e redução ou mitigação dos custos ocultos de uma organização, utilizando-se para isso a conjunção de pensamento e metodologias dos autores seminais em conjunto com estudos e aprofundamentos detalhados em publicações brasileiras sobre o tema. Não obstante este ensaio necessita de um aprofundamento teórico nacional e internacional e uma aplicação prática para testar seus limites e dificuldades em um ambiente real, o que certamente contribuirá de forma significativa para o avanço na pesquisa e entendimento dos custos ocultos.

Referências

BECHER, R.; SOUZA, C. C. de; RODRIGUES, A. C.; CEZAR, I.. Identificação dos custos ocultos na produção de sementes de soja no município de Rondonópolis. In: VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: 2011.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BURTON, T. T. The 10 Hidden costs of outsourcing. **Supply Chain Quartely**, n. Quarter 2, 2013.

CAMP, R. C. Adaptar criativamente. **HSM Management**, v. 3, n. 1, p. 64–68, 1997.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica N.S.**, v. 4, p. 386-405 New series, 1937.

FREITAS, J. B. de; SEVERIANO FILHO, C. Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. **Revista Gestão Industrial**, v. 3, n. 1, p. 52–63, 30 mar. 2007.

FUREDY, C. Resíduos orgânicos a baixo custo. **Revista de Agricultura Urbana**, v. 20, n. 6, p. 1–6, 2005.

HERCULANO, A. S. **Mensuração e avaliação dos custos ocultos no setor de manutenção industrial de uma mineração: impacto gerencial no ciclo de vida**. [s.l.] Universidade Federal da Paraíba - UFPB, 2009.

LIMA, M. A. A. A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas e demais organizações. **Revista de Administração de Empresas**, p. 21-30, 1991.

LIMA, C. E. B. **Custos ocultos em uma planta tecnologicamente avançada do sub-setor de tecelagem da indústria têxtil: comportamento, lógica e framework**. [s.l.] Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2006.

MILLER, J. G.; VOLLMAN, T. E. The hidden factory: Cutting the explosive growth of overhead costs requiry mastery of more than just what happens on the shop floor. **Harvard Business Review**, v. Set-Oct, p. 142–150, 1985.

MOTOMURA, O. A Gestão do Invisível. **Revista Exame**, 1999.

NEUMAN, W. N. **Social research methods: qualitative and quantitative approaches**. Boston: Allyn & Bacon Publication

PORTER, M. E. **A Vantagem Competitiva das Nações**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. **Competindo pelo futuro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2015
29 e 30 de outubro de 2015 - Rio de Janeiro, RJ

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R. **Fundamentos da Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

SAVALL, H.; ZARDET, V. **Mâtriser les coûts et les performances cachés**. Paris: Economica, 1991.

SEVERIANO FILHO, C. **Produtividade e manufatura avançada**. João Pessoa: Edições PPGE, 1998.

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

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. In: V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. **Anais...**Fortaleza: 1998.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 121–165.

TAGUCHI, G. **Taguchi Methods: Proceedings of the 1988 European Conference**,. Essex: Elsevier Science Publishers Ltd., 1988.

WILLIAMSON, O. Strategizing, economizing and economic organization. **Strategic Management Journal**, n. 12, p. 75-94, 1991.

ZAFFANI, C. A. **Cuidado com os custos invisível**. 2005. Disponível em: <www.calcgraf.com.br/printout.php?recid=85>. Acesso em: 26 ago. 2014.