

Identificação dos Custos Ocultos como forma de Vantagem Competitiva na Gestão Estratégica.

João Batista de Freitas
1¹

joaosousa@oi.com.br

Janaina Ferreira
Marques de Melo 2¹

melo.jf@uol.com.br

Cosmo Severiano Filho 3¹

cosmosf@producao.ct.ufpb.br

Ivani Costa 4^{1,2}

ivani@sebraepb.com.br

1 Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção (PPGEP), Universidade Federal da Paraíba (UFPB)- João Pessoa, PB, Brasil

2 Serviço Brasileiro de Apoio às micros e Pequenas Empresas (SEBRAE)– João Pessoa, PB, Brasil

RESUMO

Os avanços tecnológicos e as constantes mudanças que vêm ocorrendo no cenário da economia mundial refletem em necessidades de mudanças na Gestão Estratégica. Neste contexto, percebe-se que há a possibilidade de se aprimorar algumas vantagens competitivas em função da identificação dos custos ocultos, já que a organização passa a dispor de uma maior quantidade de informação a respeito dos custos de produção, proporcionando um diferencial no cenário industrial. O presente artigo trata de uma pesquisa que procurou discutir sobre a identificação dos Custos Ocultos no âmbito da gestão estratégica para maiores vantagens competitivas, presentes em uma Agroindústria de destilaria de álcool. Na revisão bibliográfica apresenta-se a contextualização e evolução da contabilidade de custos, culminando com a classificação e origem dos custos ocultos e a contemplação da teoria da gestão estratégica. Posteriormente são identificados os custos ocultos presentes na Agroindústria “Destilaria de álcool” e sua relação com as vantagens competitivas.

Palavras Chaves: Custos ocultos. Gestão estratégica. Vantagem competitiva.

1. INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura do mercado, onde se vivencia um intenso acirramento da concorrência e mudanças significativas e contínuas das inovações tecnológicas, as empresas dificilmente sobrevivem sem uma estratégia voltadas aos custos. Para as empresas que concorrem diretamente em preço, o custo é o seu principal objetivo de produção. A busca do aumento da produtividade e do ganho maior no segmento de consumo gera preocupação com os custos de produção, principalmente nos ocultos. A necessidade de gestão estratégica dos custos é notória.

As empresas, além de se preocuparem com o aspecto econômico do desempenho de suas atividades, devem estar permanentemente administrando as relações de competitividade com outras entidades como também, preocupações com o meio ambiente, especialmente com as que concorrem diretamente com os mesmos consumidores. Assim, o acirramento da competição, que se verifica em praticamente todos os setores empresariais, exige que os gestores adotem várias estratégias para criar e sustentar vantagens competitivas.

A partir dessas constatações, a gestão estratégica pode-se definir como o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa a conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização.

Com isso, pretende-se mostrar que através da identificação dos custos ocultos, a organização pode direcionar melhor seu planejamento organizacional, ou seja, tais custos possibilitam a oportunidade de criar um diferencial competitivo perante o mercado.

Uma boa gestão dos custos tem seu grande objetivo na maximização dos lucros, cuja eficácia mais contundente é a conquista natural da liderança em custos. É esta a estratégia competitiva principal para levar uma empresa a conquistar mais mercado.

A razão da escolha da indústria centra-se na importância do setor sucro-alcooleiro no Brasil e na região Nordeste, com destaque nas áreas de destilaria, processos de fabricação e análise do produto. Nos últimos dez anos, a produção de álcool cresceu 58%. Partindo-se desse pressuposto, o presente trabalho tem como objetivo a identificação dos custos ocultos como forma de vantagem competitiva na gestão estratégica.

Para tanto, inicialmente é realizada uma breve revisão da literatura acerca da contabilidade de custos e sua classificação, bem como os principais aspectos que delimitam teoricamente os custos ocultos e a teoria que cerne a gestão estratégica. Em seguida, comenta-se a respeito da agroindústria onde foi realizada pesquisa, no intuito de situar o leitor acerca do contexto do estudo e menciona-se como foi efetuada a coleta de dados que resultou na identificação dos Custos Ocultos. Por último, são elencadas as considerações finais oriundas do estudo.

A pesquisa foi realizada em uma agroindústria que fabrica exclusivamente álcool. Tal especialização levou a agroindústria a se destacar nas áreas de destilaria, processos de fabricação e análise do produto.

O estudo foi desenvolvido no escopo do processo de produção de álcool no período de novembro a dezembro de 2005. Sabe-se que o período de concentração de atividades nesta destinaria ao “período de safra”, corresponde aos meses de agosto a fevereiro. Nos demais meses de “entre safra”, ocorre à manutenção de todos os maquinários.

O presente trabalho constitui-se numa pesquisa exploratória – descritiva e delimita-se em três formas de investigação: bibliográfica, documental e estudo de caso. Por isso, após todo o levantamento bibliográfico e documental, a fase seguinte foi à análise dos documentos, elaboração de um questionário programado e uma entrevista semi-estruturada. O critério de escolha no que cerne a classificação dos custos ocultos para estudo na agroindústria foram: *set-up*, espera, ociosidade, acidente de trabalho, estoques e obsolescência. Tais escolhas são justificadas pela importância no cenário econômico das indústrias.

Além dessas ferramentas, este trabalho incluiu também observações diretas através de visitas ao local de pesquisa, com o objetivo de verificar acontecimentos normais da empresa, registrando os eventos de forma organizada.

2. REVISÃO BIBLIOGRAFIA

Segue uma revisão teórica de conceitos originados nos campos de conhecimento requeridos pela teoria dos custos e da estratégia. Apresenta-se também uma breve revisão da Contabilidade de Custos, para que seja possível, enfim, atender ao propósito deste trabalho.

3.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DA TEORIA DE CUSTOS

A contabilidade de custos foi criada e mantida por muito tempo com a finalidade básica de avaliação de estoques. Porém, há algumas décadas atrás, uma visão nova é tida a respeito da contabilidade de custos por parte dos usuários de custos, ou seja, a princípio, a finalidade era à avaliação de estoques. Com o tempo, passou a ter outra finalidade, a de fornecer dados à administração para tomada de decisão.

Em termos gerenciais, Leone (2000) considera a contabilidade de custos como um centro processador de **informações**, onde se recebem dados, e/ ou obtém dados; acumula-os de forma organizada; analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

A contabilidade de custos produz informações gerenciais para os diversos níveis hierárquicos da administração, para que se possa planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia. O produto final consiste em relatórios gerenciais. Para a elaboração desses, há necessidade que se colete dados eficientes apoiados pela administração da empresa. Após este processo, torna-se verdadeiramente um centro de informações, onde são acumuladas, organizadas, analisadas e interpretadas todas as informações, através de sistemas de custos, critérios básicos, procedimentos e registros.

Segundo Maher (2001), na média gerência, onde se tomam decisões operacionais, a contabilidade de custos é utilizada para enviar sinais de advertência de que algum aspecto das operações está diferente das expectativas. Na alta administração, informações financeiras são utilizadas para avaliar o desempenho global da companhia, ou seja, de natureza estratégica. Verifica-se que a gestão de custos necessita primordialmente da contabilidade de custos.

Com o desenvolvimento das empresas, surgiu a necessidade de se dispor de um instrumento eficiente capaz de atender aos aspectos de um novo cenário, no qual são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse outro potencial voltado para o gerencial (MARTINS, 2003).

De acordo com Leone (2000) a contabilidade de custos deve atender a três objetivos básicos, que claramente têm aplicações possíveis, que são: determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar na tomada de decisão.

Dessa forma, na determinação do lucro, são utilizados registros convencionais de contabilidade, isso para que os dados sejam tratados, de modo que se tornem mais úteis à administração. Quanto ao controle das operações, tudo ocorre em função do estabelecimento de padrões e orçamentos, comparação entre o custo real e o custo orçado e ainda previsões. A tomada de decisões fornece informações para o planejamento da direção, como é o caso, por exemplo: formação de preços, quantidade a ser produzida, que produto produzir e entre outros.

De modo geral, os objetivos são voltados para a empresa, isto é, a contribuir com os componentes organizacionais (administrativos e operacionais). Além do mais, não há uma quantidade determinada de objetivos na Contabilidade de Custos. Deste modo, estes serão fixados de acordo com as necessidades apresentadas pelos diversos setores gerenciais.

Observa-se que muitas empresas utilizam a contabilidade de custos para atender apenas às exigências fiscais, esquecendo-se ou não sabendo de que ela pode constituir-se em uma importante ferramenta de controle gerencial, fornecendo subsídios a diversos processos decisórios relevantes à administração.

A seguir, apresentar-se-á uma síntese dos principais conceitos e classificação dos custos.

3.2. PRINCIPAIS CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

De acordo com a terminologia dos custos industriais, há uma dificuldade na distinção entre **gasto**, **desembolso**, **investimento**, **custo** e **despesa**.

Conforme Wernke (2001), gasto é um termo utilizado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço.

Segundo Martins (2003), desembolso corresponde ao pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, podendo ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não no momento do gasto.

Para Wernke (2001), investimentos são gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. Portanto, se enquadram na aquisição de ativos, como estoques e máquinas. Nesses casos, por ocasião da compra, a empresa desembolsa recursos, visando à um retorno futuro. Convém salientar que o uso ou o respectivo desgaste das máquinas, e o consumo dos estoques no processo fabril, são considerados como custos de fabricação.

Os custos são os gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são fatores utilizados na produção, como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo. Contudo, um gasto é reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

O conceito de despesa é também utilizado para identificar os gastos não relacionados com a produção, ou seja, os que se referem às atividades não produtivas da empresa. Geralmente, essas atividades podem ser classificadas em despesas comerciais, despesas administrativas e despesas financeiras. Exemplos: salários e encargos sociais da administração – despesas administrativas, juros bancários pagos – despesas financeiras e propaganda – despesas comerciais (WERNKE, 2001).

Segundo Limeira (2004), quando se tenta identificar logicamente o que pode ser chamado de custo ou despesa, não há tanta dificuldade na teoria de separá-lo, entretanto na prática, existe uma série de problemas, que aparecem pelo fato de não ser possível à separação de forma clara e objetiva. Neste contexto, um caso pouco explicável na indústria, se deve ao fato de que, ao se vender um produto, se chama custo de estoque, mesmo transformando-se na expressão “custo de produtos vendidos”. Depois, passa a ser reconhecido como despesa, evidenciando no resultado do período e deduzindo a receita de venda. Apesar disso, tal valor não deixa de ser computado como custo de produção, quando da manufatura do produto.

Existem diversas formas de se classificar os custos, dependendo da necessidade das informações a serem geradas a partir da observação destes. No entanto, em sua grande maioria, estes são os resultados da necessidade expressa pela gerência para ter uma visão sistêmica da organização, de modo que possa facilitar o seu processo decisório.

Para Martins (2003), custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Sendo assim, o termo custo é um sacrifício incorrido para obter algum benefício ou serviço previsto durante a atividade de produção. Por exemplo: salários de pessoal da produção, aluguéis e seguros do período da fabricação, entre outros.

Para se definir mais claramente as diversas formas de custos conhecidas e comumente utilizadas, é necessário um breve relato de sua classificação, conforme quadro 1.

Quadro 1 – Classificação dos custos

Classificação	Consideração
De acordo com a diretibilidade	Custos Diretos – são aqueles que podem ser diretamente apropriados a cada tipo de bem ou órgão, no momento da sua ocorrência, isto é, estão ligados diretamente a 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 a cada tipo de bem ou função de custo através de um critério de rateio. (SEVERIANO FILHO, 1999).
De acordo com a variabilidade	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).
De acordo com a sua natureza	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 aceites, 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)

O aspecto da diretibilidade se encontra ligado a um determinado objeto de custo, ou seja, decorre da possibilidade de se atribuir um determinado item de custo a um determinado portador final ou objeto de custo. A segunda classificação diz respeito à variabilidade do item de custo também em relação ao comportamento de um determinado objeto de custo, mais precisamente com a variação ou diminuição do seu volume. Já a terceira classificação diz respeito à variabilidade do item de custo em relação à percepção de um determinado objeto de custo.

Após uma compreensão geral dentre os três critérios de classificação dos custos, a pesquisa foi focada apenas de acordo com a natureza, pois, é fonte de compreensão e desenvolvimento do raciocínio dos Custos Ocultos e resulta na base conceitual que sustenta a pesquisa.

De acordo com a sua natureza, os custos tangíveis ou explícitos ou “mensuráveis” – São custos bem conhecidos e que podem ser estimadas de um modo bastante preciso, pois possuem valores quantificáveis. Por exemplo: vencimento de um funcionário, custo adicional de utilização de despesas, redução de taxas de erros e o aumento da capacidade de produção. Estes custos são passíveis de quantificação, podendo ser calculados de forma objetiva (AMAT, 1993). Debruça-se essencialmente sobre custos com defeitos, reprocessamento de produtos defeituosos, sanções, contingências por garantias, litígios, entre outros (LOBO, 1999).

Custos intangíveis ou implícitos ou ocultos – São os custos decorrentes de perdas que não podem ser calculadas com precisão (normalmente avaliadas por estimativa), pois possuem vantagens que não são facilmente quantificáveis (AECA, 1995).

De acordo com Lobo (1999), podem incluir-se nesta categoria de custos: excessos de inventários; custos de oportunidade de vendas perdidas devido a experiências negativas dos clientes ou devido à deficiente reputação da empresa; saldos excessivos de contas devedoras; desperdício em horas extras; tempos não produtivos por erros de programação da produção; tempo destinado a analisar as causas e conseqüências das falhas; e, tempo consumido no tratamento das queixas.

Ao observa a filosofia dos Custos Ocultos, percebe-se um alto grau de dificuldade para mensurá-los, ainda que se compreenda claramente a sua existência, de modo que não podem ser diretamente associados a um produto ou processo. Além disso, os custos ocultos são diversos e superiores ao que é esperado pela maioria dos departamentos de contabilidade.

3.3. ORIGEM E DEFINIÇÃO DOS CUSTOS OCULTOS

A investigação dos custos ocultos é um fenômeno de interesse da sociedade moderna. Porém, a literatura é escassa, mas nada que iniba o empenho ou desejo pela área de conhecimento.

Como se sabe há custos que dificilmente são detectados nos relatórios das organizações e que comprometem a lucratividade das empresas. No entanto, quando identificados, estimam valores, os quais agregam novas informações ao conjunto de dados que se tornam elementos adicionais do ponto de vista gerencial, pois fornecem informações que influenciam diretamente às perspectivas: administrativa, de planejamento, controle e de investimentos.

A origem dos custos ocultos reside em uma interação complexa entre dois grupos de variáveis, ou seja, há uma interação permanente entre as estruturas da empresa e os comportamentos humanos, aqueles criados a partir do ortofuncionamento “funcionamento adequado” e dos disfuncionamentos “funcionamento inadequado” (SAVALL & ZARDET, 1991).

Segundo Furedy (2005), “custo oculto 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”.

De acordo com o traçado metodológico utilizado na pesquisa, são definidos em seis os números de Custos Ocultos estudados nesta pesquisa “*set-up*, espera, ociosidade, acidente de trabalho, estoques e obsolescência”.

Os custos relacionados ao *set-up* estão ligados às falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo; a espera seria ocasionada por procedimentos e métodos não ligados àqueles já dimensionados dentro do processo, como demonstrado nos fluxos e mapofluxogramas da produção; ociosidade refere-se ao não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo; os acidentes de trabalho são custos que deveriam ser evitados com a prevenção e não uso de procedimentos que os provocam; os estoques provocam altos custos quando mal administrados, gerando custos de manutenção e acondicionamento, levando a entidade à “empatar” o capital circulante líquido (capital de giro) e a obsolescência é o ato ou efeito de determinados fatores ou funções da manufatura tornar-se ineficaz e ineficiente para agregação de valor ao produto.

Segundo Lima (1991), os elementos de custos ocultos podem ser classificados como: elementos de custo de absenteísmo; elementos de custos de acidente de trabalho; elementos de custos de rotação de pessoal; o custo de não qualidade; e, os custos ligados à produtividade direta.

É notório que as empresas convivam com algumas dessas situações ou circunstâncias, por isso que nos últimos tempos passou-se a ter como foco centrado os custos indiretos, pois são custos que dificilmente são precisos e, com isso, proporcionam um ambiente inseguro quando se trata dos reais custos da produção industrial.

Observa-se que, algumas empresas têm almejado a mensuração dos custos ocultos como forma de garantir sua competitividade futura, para evitar custos desnecessários. Assim, os Custos Ocultos serviriam de direcionadores de ações gerenciais, pois, é de fundamental importância conhecer todos os custos industriais.

A seguir, apresentar-se-á uma síntese teórica a respeito de gestão estratégia, focando a de custos, para que assim a pesquisa possa contemplar todo o âmbito de estudo proporcionando uma compreensão sistêmica do conteúdo.

3.4. CONTEXTUALIZAÇÃO DA TEORIA DA ESTRATÉGIA

A noção de estratégia está ligada a qualquer processo de tomada de decisões que afete toda a organização por um prazo temporal dilatado; constitui, assim, um conjunto de decisões e de ações que têm por finalidade assegurar a coerência interna e externa da organização, mobilizando todos os seus recursos.

A estratégia é, sobretudo um “posicionamento das forças antes das ações começarem” (Rowe, *et al.* 1986: 95), que pressupõe um compromisso com a produção de um futuro com que a organização deve lidar; tem a ver com os valores que se pretendem para a organização, especificando o que fazer (e não como fazer, que é próprio do planejamento estratégico).

Porter (1989) define estratégia competitiva como a busca de uma posição competitiva favorável em um ramo de atividade, a arena fundamental onde acontece a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência no mercado.

Sabemos que manter a competitividade em alta é um desafio permanente para todas as empresas. Uma das “ferramentas” para sustentar essa capacidade é a gestão estratégica. É um processo e deve ser de responsabilidade da alta administração. Entretanto, deve ser compartilhado com outros níveis de gerência, quando houver, buscando o envolvimento e comprometimento de todos para o planejar, o gerenciar, o executar, o acompanhar e o de corrigir rumos quando necessário. É um processo macro e essencial para a condução de um negócio marcado nos dias de hoje pela necessidade de mudanças muitas vezes radicais, inúmeras turbulências, etc.

A gestão estratégica numa organização procura tornar significativa uma diferença quanto às organizações congêneres, instituindo-a como um problema sério e uma oportunidade excitante.

Segundo Costa (2006), a gestão estratégica é um processo sistemático, planejado, administrado e executado pela alta direção da organização, buscando assegurar a continuidade, sobrevivência e crescimento futuros da empresa, através da contínua adequação de estratégias, capacitação, estrutura e infra-estrutura.

Para Oliveira (1999) o estabelecimento de estratégia competitiva é uma premissa básica para a sobrevivência da organização e está relacionado à interação da empresa com o seu ambiente. Assim, a empresa procura definir e operacionalizar estratégias que maximizem os resultados dessa interação. Dessa forma, a estratégia está relacionada à arte de utilizar adequadamente os recursos físicos, financeiros e humanos, tendo em vista a minimização dos problemas e a maximização das oportunidades.

Vantagem competitiva é um conceito desenvolvido por Porter (1989) que procura mostrar a forma como a estratégia escolhida e seguida pela organização pode determinar e sustentar o seu sucesso competitivo. Segundo Porter (1989) existem três tipos de estratégias genéricas que uma empresa pode seguir:

- **Liderança nos custos:** Segundo esta estratégia a organização procura ser o produtor com menores custos em todo o sector. O seu âmbito de actuação é alargado, procurando chegar a diversos segmentos em simultâneo, geralmente com um produto standard e sem grande aposta nos serviços não essenciais como a embalagem, o design, a publicidade, etc. As fontes de vantagens de custo, embora variáveis de sector para sector, são, geralmente, as economias de escala e de experiência, o aproveitamento de sinergias comerciais ou tecnológicas, a tecnologia patenteada, a localização e facilidade de acesso aos factores produtivos e aos mercados dos clientes, entre outros.
- **Diferenciação:** Optando pela estratégia da diferenciação, a organização deve procurar ser única no seu sector no que respeita a algumas áreas do produto/serviço mais valorizadas pelos consumidores. Dependendo do sector em que a organização actua, estas áreas poderão ser as características do próprio produto, o design utilizado, os prazos de entrega, as garantias, as condições de pagamento, a imagem, a variedade e qualidade dos serviços associados, a inovação, a proximidade em relação aos clientes, entre outras. Esta estratégia permite à organização praticar um preço superior ou obter uma maior lealdade dos consumidores.
- **Enfoque:** Através da estratégia de enfoque, a organização procura obter uma vantagem competitiva num segmento ou num grupo de segmentos de mercado pelos quais optou, excluindo os restantes segmentos. A estratégia de enfoque pode ser dividida em enfoque no custo (quando a organização procura uma vantagem de custo no seu segmento alvo) e em enfoque na diferenciação (quando a organização procura a diferenciação no seu segmento alvo). A questão base desta estratégia é a selecção de segmentos específicos de mercado onde a concorrência tenha dificuldade em satisfazer eficazmente as necessidades dos consumidores (PORTER, 1989).

Por sua vez, a **gestão estratégica de custos**, dentre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente, pode ser fundamentada na análise da **cadeia de valores**, de seu **posicionamento estratégico** e do **estudo dos direcionadores de custos**.

Shank & Govindarajan (1997) concebem a cadeia de valores como o conjunto de atividades criadoras de valor, desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes, até o produto final entregue nas mãos do consumidor.

A análise da cadeia de valores pode ser empregada:

- a) Ao setor todo: os elos da cadeia são seus vários estágios, e cada empresa ou unidade de negócio pode explorar um, mais de um ou parte de um estágio. Cada empresa ou unidade de negócio é um elo da cadeia, independentemente dos estágios em que atue. Entenda-se estágio como um conjunto específico de atividades com custos significativos, que pode apresentar oportunidade de diferenciação e de mudanças no grau de integração vertical;
- b) A cada empresa ou unidade de negócio individualmente considerada, em que os elos da cadeia-empresa seriam suas várias atividades (WERNKE, 2001).

Outro ponto favorável à análise da cadeia de valor consiste no fato de que os custos agregados podem exceder significativamente os custos totais internos. Existem casos em que o consumo de custos de pós-produção tem valores elevados, justificando que, para sustentar

uma vantagem competitiva, as empresas devem monitorar completamente a cadeia de valor da qual participam.

Porter (1989) descreve que a cadeia de valores “é um modelo que representa o conjunto das atividades desenvolvidas por uma empresa e que vão desde a investigação e desenvolvimento ao serviço pós-venda, constituindo um instrumento essencial para analisar a vantagem competitiva de uma empresa e para ajudar a encontrar formas de a intensificar”. Através da cadeia de valores, a organização é dividida nas suas atividades básicas (investigação e desenvolvimento, produção, comercialização e serviço) o que facilita a identificação das fontes de vantagem competitiva.

No processo de **gestão estratégica de custos**, após a análise da cadeia de valor, deve-se identificar e analisar os determinantes de custos, ou seja, os direcionadores de custos. Shank & Govindarajan (1997) subdividem os direcionadores de custos em estruturais e de execução. Os estruturais relacionam-se com a estrutura econômica e classificam-se em escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade. Já os direcionadores de execução são aqueles determinantes da posição de custos de uma empresa, dependendo de sua capacidade de executar cada atividade de forma bem sucedida, envolvendo a força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de elos com fornecedores e clientes.

Até este ponto, a revisão bibliográfica criou condições para conduzir uma linha de raciocínio onde as informações são direcionadas para a compreensão da ideologia dos Custos Ocultos e da Gestão Estratégica. Na seção seguinte é apresentada a aplicabilidade das teorias através dos recursos metodológicos utilizadas para atender ao objetivo da pesquisa.

4. CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

A pesquisa foi realizada no período de novembro a dezembro de 2005, em uma agroindústria, que fabrica álcool. Está sediada no município de Pedras de Fogo, no Estado da Paraíba. O início das atividades da organização ocorreu em 1971, sendo a primeira destilaria autônoma do Brasil.

Após um período de observação e análise da realidade vivenciada na empresa, puderam ser detectados alguns Custos Ocultos. Inicialmente, convém salientar que a um aspecto facilitador para o gerenciamento dos custos da entidade, é o fato de que o *mix* de produtos produzidos é restrito a quatro tipos de álcool (hidratado, neutro, anidro e o envelhecido). No entanto, existem alguns desses que são matérias-primas para a fabricação dos demais. Por exemplo: o álcool hidratado é base para a produção do álcool neutro e do anidro.

Por outro lado, constatou-se que a Agroindústria possui um porte elevado quanto à estrutura, o que representa um custo elevado de capital investido; Visto que, a Agroindústria entra em pleno funcionamento no período de safra, o que representa seis meses do ano e, os outros seis meses, representam o estado de manutenção das máquinas.

O processo produtivo da Agroindústria possui sete etapas “setores”; (1). balança “pesagem da matéria-prima”, (2). sacarose, (3). moagem, (4). fermentação, (5). destilação, (6). armazenagem e (7). expedição. A pesquisa foi efetivamente aplicada nos setores de moagem, fermentação e destilação, em função de serem as operações mais complexas e por possuírem a maior concentração de recursos (máquinas e mão-de-obra direta).

Tais procedimentos são comentados nos próximos tópicos.

4.1 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

Esta seção apresenta os resultados do estudo, de cuja análise e interpretação obteve-se a verificação dos custos ocultos na agroindústria.

Para solucionar ou atender ao objetivo da pesquisa, foi proposto uma entrevista semi-estruturada com uma relação contendo uma lista de seis possíveis Custos Ocultos.

Os custos ocultos foram levantados de acordo com observações diretas mediante a aplicação da entrevista semi-estruturada. A seguir são apresentados esses custos no quadro 2 (Pesquisa direta, 2005):

Quadro 2 – Os Custos Ocultos

Custos Ocultos						
Setores	<i>Set-up</i>	Espera	Ociosidade	Acidente de Trabalho	Estoques	Obsolescência
Moagem	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não
Fermentação	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não
Destilação	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não

Após a matéria-prima ter passado pelos setores de Balança e Análise (Laboratório de Sacarose), em seguida segue para etapa de moagem. Antes de tecer qual quer consideração, vale salientar que, ao fazer um corte temporal, ter-se-á dois momentos distintos: um durante o período de safra e outro durante o período de entre safra. Por isso se têm análises temporais em função da realidade momentânea vivida pela Agroindústria.

Percebe-se que não foram constatadas as seis categorias de custos ocultos, mas isso não significa que não existam outros intangíveis, ou mesmo que esses custos não existam de fato. Quando tratamos do *set-up* percebemos em sua totalidade que não foi detectado sua presença nos setores de moagem, fermentação e destilação. Isso é justificado pelo fato de que as máquinas são preparadas para o início do processo (início da safra) e só param quando finalizam o processo produtivo (entre safra). Da mesma forma, a **espera** em sua totalidade não foi detectada, visto que a produção é contínua e existe uma grande sincronia entre a fabricação e a demanda.

No caso específico da **ociosidade**, ocorrerá de fato no momento de entre safra, pois, as máquinas representam um capital muito alto para a Agroindústria, ou seja, há um grande capital sem rotação. O item **acidente de trabalho** envolve um alto custo oculto, pois requer um tratamento específico para cada circunstância, e, além do mais, o fato de um funcionário ter que substituir outro representa um custo em dobro.

Como a agroindústria trabalha com o sistema de produção contínua não haverá **estoque** durante o processo produtivo, mas foi observado que a Agroindústria estoca seu produto acabado e o mesmo representa um grande custo, pois é feito um planejamento para que o álcool produzido possa abastecer a demanda durante o período de entre safra.

A **obsolescência** não foi identificada. As máquinas e equipamentos estão em boa conservação, visto que a Agroindústria utiliza-se da manutenção preventiva.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados do trabalho constituem-se em valiosas reflexões para que se possa ter uma visão mais clara da relação entre custos ocultos e vantagem competitiva na empresa estudada e principalmente a importância que os mesmos têm na apuração dos custos de produção.

A experiência de realização deste estudo sugere algumas considerações finais, as quais apontam para as circunstâncias comportamentais em que foram identificados os custos ocultos na empresa estudada. Das seis categorias de custos rastreadas, pelo menos 50% destes foram identificados, em grau e relevância não examinados, em função do traçado metodológico utilizado na pesquisa. Esta observação indica a necessidade de uma ampliação deste estudo, com vistas a um mapeamento mais completo dos custos ocultos, bem como seus indicadores de grau e relevância.

Os custos ocultos identificados na pesquisa estão todos relacionados com disfuncionamentos organizacionais inerentes à estrutura da empresa pesquisada. Esta constatação sugere uma revisão do modelo organizacional adotado pela entidade, na perspectiva de redução e/ou mesmo, a eliminação destes custos.

Diante da representatividade dos custos ocultos na destilaria pesquisada é possível afirmar que o setor sucro-alcooleiro possui um grande diferencial quando comparado com seus concorrentes, pois tais informações lhe proporcionam uma visão de um outro horizonte, ou seja, tais informações representam um fato que pode ser convertido em uma grande vantagem competitiva. Desse modo, a destilaria pode centrar os esforços na ideologia de uma melhoria contínua, principalmente em função do aprimoramento dos pontos fracos com isso os resultados serão mais sólidos.

Verifica-se ainda que na busca de um novo caminho para a empresa enfrentar o futuro, passam, inevitavelmente, por um planejamento estratégico onde as forças competitivas possam proporcionar maior vantagem perante seus concorrentes. Por sua vez, a gestão estratégica de custos, dentre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva mercadologicamente, pode ser fundamentada na análise da cadeia de valores, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos.

6. REFERENCIAS

AECA (Asociacion Española de Contabilidad y Administracion de Empresas). **Costes de Calidad**, Principios de Contabilidad de Gestion, Ediciones Gráficas Ortega, Madrid, 1995.

AMAT, O. **Costes de Calidad y de no Calidad**, 2.^a Edição, Eada Gestión, Barcelona, 1993.

COSTA, Eliezer Arantes da. **Estão Estrategica**. 6^a ed. Editora Saraiva. São Paulo. 2006.

FUREDY, Christine. **Revista de Agricultura Urbana**. Acesso em: 01 nov. 2005. Disponível em: <http://www.agriculturaurbana.org.br/RAU/AU6/AU6residuos.html>

HAX, Arnaldo C et al. **Strategic management – an integrative perspective**. New Jersey, Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1984.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. Editora Atlas, São Paulo, 2000.

LIMA, M. A. 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, jan./mar.,1991.

LIMEIRA, Marizelma Patriota. **Análise teórica das restrições impostas aos sistemas tradicionais de custeio com relação à apuração do custo unitário de fabricação**. João Pessoa, PB: UFPB, 2004. **Dissertação de mestrado em engenharia de produção, Universidade Federal da Paraíba, 2004.**

LOBO, C. **O Tratamento Contabilístico dos Custos da Qualidade – Estudos de Casos em Empresas Portuguesas**. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade do Minho, Braga, 1999.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: MAKRON Books, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e praticas**. 13° ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

ROWE, A. J., MASON, R. O. e DILCKEL, K. E. **Strategic Management. A Methodological Approach**. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Company 1986.

SAVAL, Henri e ZARDET, Véronique. **Maitriser lês couúts et les performances cachês**. Paris: ed. Economica. Caps. 3 a 5, 1991.

SEVERIANO FILHO, Cosmo. **Custo Industrial**. João Pessoa. UFPB/DEP/CT apostila, 1999.

SHANK, J. K; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.