

A origem dos custos ocultos: um estudo teórico

João Batista de
Freitas

Ivani Costa

Jailma Araujo
Dos Santos

Cosmo Severiano
Filho

Marcio Luiz de
Almeida

Universidade Federal da Paraíba - UFPB

RESUMO:

Ao observar as mudanças ambientais e organizacionais decorrentes do fenômeno da globalização, são esperadas modificações e alterações no modo de pensar e agir das empresas. Dessa forma, a imprecisão dos custos indiretos torna-se o foco central da atenção dos empresários, pois são custos que dificilmente são precisos e, com isso, proporcionam um ambiente inseguro quando se trata dos reais custos da produção industrial. Este artigo refere-se a uma pesquisa que tem como objetivo estudar a origem dos custos ocultos através de um levantamento teórico. Sabe-se que os custos ocultos são relevantes na estrutura geral dos custos industriais das entidades. Os resultados da pesquisa indicam a existência dos custos ocultos, no entanto, a identificação dos custos ocultos é de suma importância para compreender melhor os custos de produção, que por muitas vezes não são apurados devidamente. A não apuração correta dos custos compromete principalmente as tomadas de decisões, visto que, o custo de produção é uma variável que define a permanência ou não de um produto no mercado.

Palavras-chave: Origem. Identificação. Apuração.

1. INTRODUÇÃO:

A preocupação com a qualidade, produtividade e competitividade nos mercados interno e externo, bem como o ajustamento às necessidades dos consumidores, geram a necessidade de se estudar com mais precisão os custos que envolvem o processo produtivo.

Com isso, tem-se a possibilidade de demonstrar a apuração de todos os custos, sejam eles tangíveis ou não, envolvidos no processo produtivo e na comercialização. Neste sentido, observa-se que, a atenção dada à apuração dos custos, resulta em uma relação direta, que pode comprometer positivo ou negativamente a competitividade da empresa.

Martins (2003) define custo como sendo “um gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Nesse sentido, pode-se compreender que os custos são todos os gastos relativos à atividade de produção, os quais são monetariamente quantificados.

Os custos são os reflexos da empresa em atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar, e quanto mais estruturada for, melhores serão os resultados encontrados, e quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for confiável, os resultados encontrados serão deficientes (MEGLIORINI 2002).

Na atualidade, a preocupação não é apenas com as formas de escrituração dos fatos contábeis, mas em identificar, mensurar e acumular os custos de um determinado produto,

visando prover informações necessárias à tomada de decisão, avaliação dos estoques e apuração do resultado econômico, por meio do controle de custos e receitas e criar condições para acompanhar o desempenho empresarial.

Além dos custos já conhecidos como os fixos e os variáveis, os diretos e os indiretos, surgem os custos ocultos como parte integrante da cadeia produtiva e/ou da prestação de serviços. Sendo assim, é de fundamental importância o seu estudo e conhecimento para uma boa visualização do funcionamento da entidade como um todo.

O termo custo oculto pode ser definido como um gasto referente à atividade de produção, no qual sua principal característica é ser de difícil mensuração (SAVAL e ZARDET, 1991).

À seguir, apresentar-se-á a metodologia aplicada ao desenvolvimento da pesquisa e a revisão teórica à respeito da teoria dos custos, em especial, os custos ocultos.

2. METODOLOGIA

O presente trabalho constitui-se numa pesquisa bibliográfica que tem como meta ampliar a área de conhecimento dos custos ocultos, pois como é sabido que esse assunto é muito escassa na literatura contábil. A definição do conceito e origem dos custos ocultos é traçada em direção de uma linha de raciocínio, “o erro”. A classificação dos custos ocultos é apresentada neste estudo em função da representatividade no capital imobilizado nas organizações, no entanto, tal escolha não restringe o estudo para outras vertentes.

3. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para o alcance do objetivo proposto no trabalho, foi realizada uma revisão teórica acerca da origem e definição dos custos ocultos e sua classificação, para que seja possível, atender ao propósito deste trabalho.

3.1 PRESSUPOSTOS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade surgiu com o desenvolvimento do comércio, isto é, nos princípios da Idade Média até meados do século XVIII, onde predominavam os sistemas de produção familiar, de corporações e doméstico: grupos limitados de pessoas, geralmente da mesma família e liderados por uns poucos artesãos, que exerciam, na maior parte das vezes em sua própria morada, as suas atividades industriais.

Com o desenvolvimento das empresas após a Revolução Industrial, surgiu a necessidade de se dispor de um instrumento eficiente e capaz de apurar os custos de produção, tais como “matéria-prima consumida, salário dos trabalhadores da produção, energia elétrica e combustível utilizado, entre outros”, envolvidos no processo produtivo. Enfim, tal necessidade foi suprida através da Contabilidade de Custos (MARTINS 2003).

Para Leone (2000), "A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

A Contabilidade de Custos mede o custo de acordo com as necessidades da administração da empresa, onde tais necessidades exigem que o custo apresentado se baseie em fatos pertinentes, para que então possam ser tomadas decisões válidas.

A aplicação da Contabilidade de Custos é vasta, ou seja, ela pode produzir bons resultados mesmo nas empresas estritamente comerciais ou que prestam serviços. Por exemplo: hospitais, lojas, serviços de utilidade pública, institutos educacionais, repartições públicas etc., levando-se em conta as peculiaridades de cada organismo econômico.

Duas funções relevantes a Contabilidade de Custos possui: a primeira, refere-se ao auxílio ao controle, o qual proporciona padrões de custos, orçamentos e outras previsões; já a segunda, acompanhar e analisar o acontecido, comparando com valores anteriormente definidos (MARTINS 2003).

Assim, pode-se compreender que a Contabilidade de Custos é uma técnica que agrega novas informações ao conjunto de dados produzidos pela Contabilidade Geral, fornecendo elementos adicionais para fortalecer as funções administrativas de planejamento e controle dos resultados da organização.

3.1.1. Os objetivos e importância da contabilidade de custos

A Contabilidade de Custos deve atender à três objetivos básicos, que claramente têm aplicações possíveis, conforme pode ser visto na Figura 1:

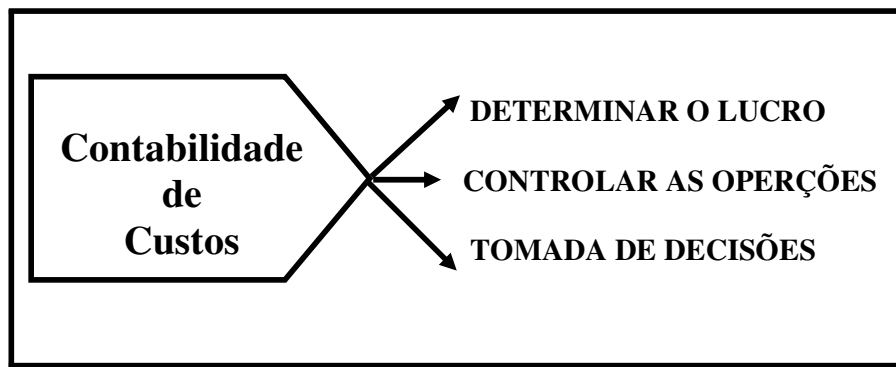


Figura 1 – Os objetivos básicos da Contabilidade de Custos
Fonte: Leone (2000)

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.

3.1.2 Os conceitos básicos da Contabilidade de Custos

Para compreender o cenário contábil, é necessária uma análise inicial de alguns conceitos relacionados à terminologia em Custos Industriais. Para isso, foi utilizada como

literatura base para esse momento da pesquisa: Leone (2000) e Martins (2003), conforme quadro 1.

Conceitos básicos	Consideração
Gasto	É tudo aquilo que é consumido durante o processo de produção de um bem ou de um serviço, sendo concretizado quando os serviços ou bens adquiridos são prestados ou passam a ser de propriedade da empresa. Os gastos podem ser: INVESTIMENTOS, CUSTOS ou DESPESAS.
Investimento	É um gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros
Custo	É um sacrifício incorrido para obter algum benefício ou serviço previsto durante a atividade de produção
Despesa	É um gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas, ou seja, todos os custos que estão incorporados nos produtos acabados que são fabricados pela empresa industrial são reconhecidos como DESPESAS, no momento em que os produtos são vendidos.
Desperdício	É um gasto incorrido, consumido em atividade / funções que não possibilitam qualquer adição de valor (sentido amplo) ao produto e / ou ao <i>resultado</i> .
Perda	É um gasto <u>não intencional</u> de forma anormal ou involuntária. É o caso, por exemplo: valor dos danos provocados por um incêndio da fábrica.
Desembolso	É o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente ao gasto (pagamento à vista) ou depois (pagamento à prazo).

Quadro 1 – Conceitos Básicos

Fonte: O autor baseado em Leone (2000) e Martins (2003).

3.1.3. Classificação dos custos

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, é o resultado da necessidade expressa pela gerência para ter uma visão sistêmica da organização, de modo que possa facilitar o processo decisório da organização.

Para se definir mais claramente as diversas formas de custos conhecidas e comumente utilizadas, é necessário um breve relato de sua classificação, conforme quadro 2.

Classificação	Consideração
De acordo com a diretabilidade	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 à 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, 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 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).

Quadro 2 – Classificação dos Custos

Fonte: Pesquisa Direta (2006)

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 estimados 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).

Os 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 à 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 observar 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.

3.1.4 Origem 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 as 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).

Para se compreender mais claramente a origem dos custos ocultos, a seguir é representada visualmente a disfunção, conforme figura 02.

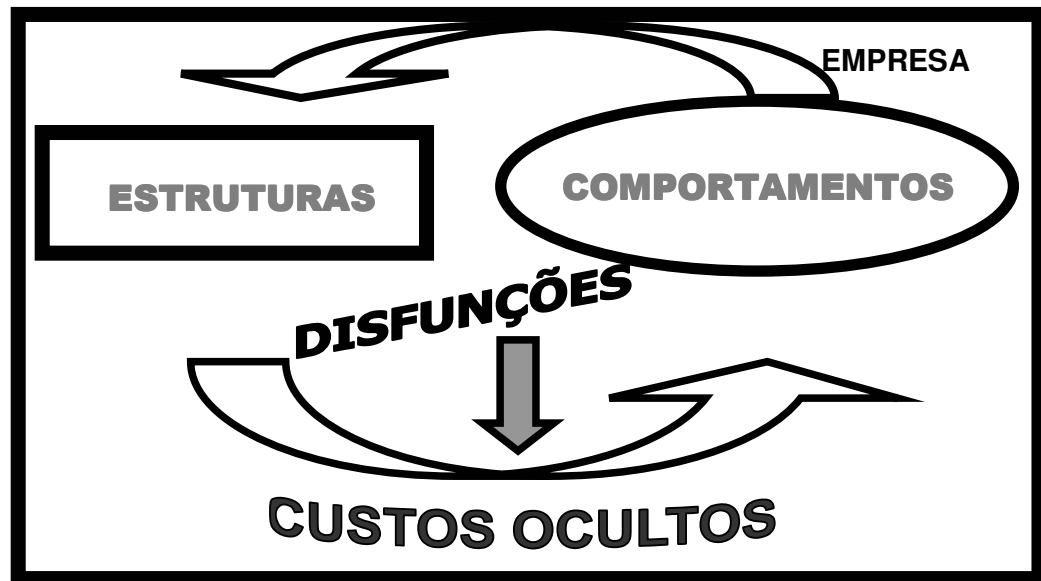


Figura 2 – Origem dos Custos Ocultos
Fonte: Pesquisa Direta (2006)

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

A ligação complexa entre os dois grupos de variáveis (comportamental e estrutural) atinge os níveis: emocional, material, organizacional dos profissionais e da entidade.

Pode-se discernir nesse funcionamento um diferencial entre funcionamento desejado e funcionamento observado; esse diferencial corresponde às disfunções, classificadas em seis **famílias**: condições de trabalho, organização do trabalho, comunicação-coordenação-organização, gestão do tempo, formação integrada e operacionalização da estratégia.

As disfunções dão origem aos custos, em geral ocultos, que são computados através da mensuração do impacto econômico. Alguns autores classificam o resultado dessa disfunção em elementos, categorias ou componentes.

Em conformidade com Lima (1991), Savall & Zardet (1991) e Zaffani (2005), os custos ocultos podem ser classificados conforme mostrado na figura 3;

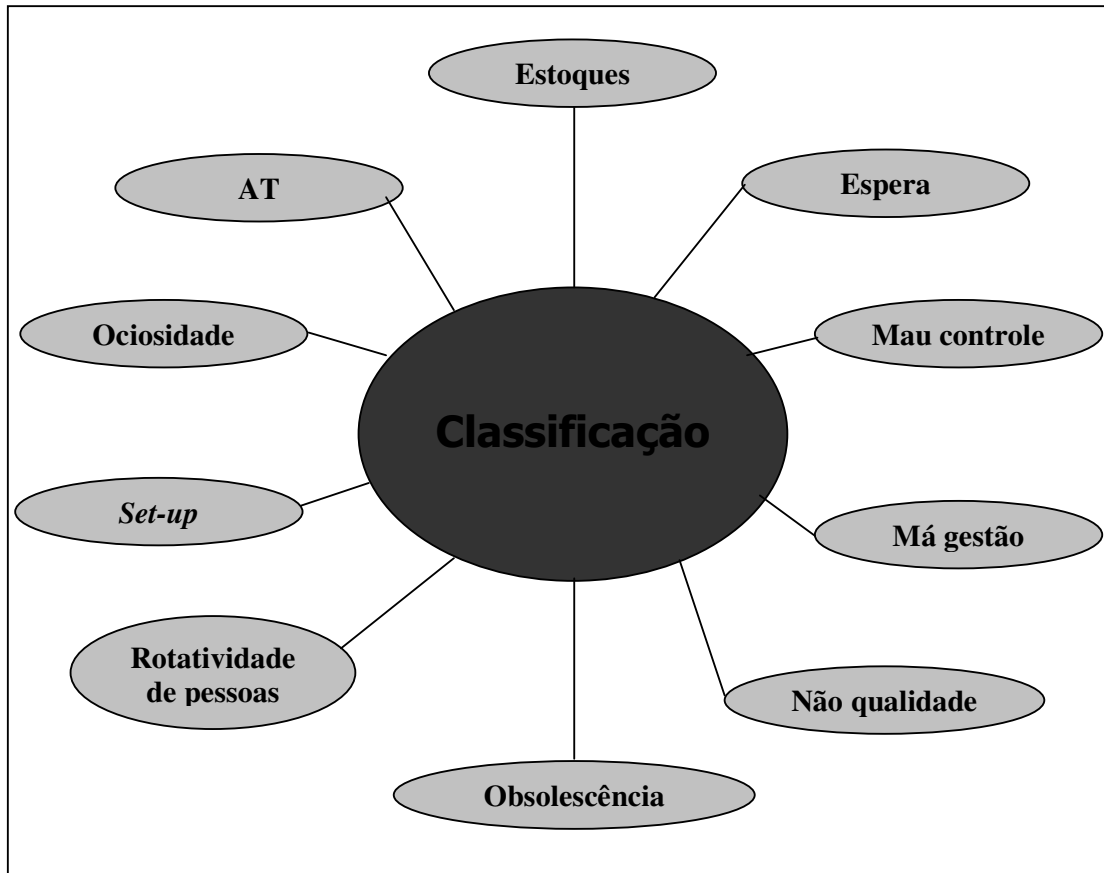


Figura 3 – Classificação dos Custos Ocultos
Fonte: Pesquisa Direta (2006)

Considerando-se que a classificação dos custos ocultos está subdividida em dez itens, os mesmos foram definidos em função de sua importância no cenário empresarial. Tais itens podem ser resumidos como:

- **Má gestão:** O custo da má gestão trata-se da ausência ou falta de planejamento. O mesmo gera a perda de oportunidade ou sacrifício quando se abandona uma ação. A má gestão representa uma série de gastos para a empresa. Podem-se compreender os seguintes: gastos decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais, utilização de sistemas e processos obsoletos, existência de liderança omissa e ausente.
- **Não Qualidade;** O custo da não qualidade é fruto do refazer, do corrigir e dos desperdícios dos itens produzidos. A não qualidade representa uma série de gastos para a empresa. Podem-se compreender os seguintes: gasto comercial da devolução e

da troca do lote defeituoso; gasto de produção dos retoques, das reciclagens, de disposição dos refugos.

- **Rotatividade de pessoas;** Os custos da rotatividade de pessoas resultam de duas ineficiências: a falta de um direcionamento adequado para os talentos internos e um clima organizacional ruim, provocados por sistemas de comunicação ineficientes, inviabilizando a harmonia interna. A rotatividade representa uma série de gastos para a empresa. Podem-se compreender os seguintes: gasto da formação; procedimentos de partida; investimentos em recursos humanos efetuados sobre o substituinte.
- **Mau Controle;** O custo do mau controle é decorrente do excesso de informações e de dados desnecessários que não agregam nenhum valor, provocando assim o excesso de burocracia. O mau controle representa uma série de gastos para a empresa. Podem-se compreender os seguintes: gastos gerados pela desconfiança e criação de controle interno em excesso, falta de organização e inexistência ou falta de controles.
- **Acidente de Trabalho – (AT);** O custo do acidente de trabalho é decorrente normalmente por falta do uso de equipamentos e procedimentos adequados para a execução da atividade por parte do funcionário.
- **Set-up;** O custo do *Set-up* está ligado à falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo;
- **Espera;** O custo da espera é ocasionado por procedimentos e métodos não ligados àqueles já dimensionados dentro do processo, como demonstrado nos fluxos e mapofluxogramas da produção;
- **Ociosidade;** O custo da ociosidade refere-se ao não funcionamento no tempo certo e determinado do processo produtivo;
- **Estoque;** O custo do estoque é fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade, gerando assim gastos com manutenção, acondicionamento, entre outros.
- **Obsolescência;** O custo da obsolescência resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado.

Portanto, buscou-se apresentar a contextualização do custo oculto no cenário da contabilidade, bem como evidenciá-lo como instrumento para correção das distorções da apuração dos custos de produção na organização.

À seguir, apresentar-se-á uma síntese conclusiva à respeito da teoria dos custos ocultos.

4. CONCLUSÃO

Pode-se afirmar que a pesquisa atendeu ao objetivo central de estudo, ou seja, foi feito um levantamento teórico para compreender a origem dos custos ocultos, o qual está disponível na Figura 2, alguns tipos de custos ocultos estão dispostos na Figura 3.

A pesquisa mostra que, os custos ocultos ocorrem em função de disfuncionamentos organizacionais (erros), de modo que devem ser objeto de investigação, gestão estratégica e eliminação, como forma de as entidades ganhar maior rentabilidade financeira.

Constata-se, a partir da classificação dos custos ocultos, a importância da busca pelo conhecimento dos custos de produção com o máximo de precisão, pois tais informações devem fornecer respostas para as necessidades dos negócios e dessa forma ajudar aos gerentes na tomada de decisões.

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

Diante deste novo cenário, as organizações necessitam direcionar suas estratégias para a variável custo, a fim de obter vantagem competitiva. As estratégias da empresa devem levar em conta a preocupação com gastos relevantes à produção industrial, principalmente em função da relação custo/benefício. Estes gastos tornam-se relevantes para a organização.

Observa-se, no entanto que, os custos ocultos representam perdas para a organização. As perdas, em geral, são conseqüências de um processo de baixa qualidade, no qual os recursos são empregados inadequadamente. Embora as perdas possam ser classificadas em inevitáveis e evitáveis, os custos ocultos podem ser minimizados ao ponto de afetar diretamente o Balanço Patrimonial.

Assim, acredita-se que, as informações obtidas através dos custos intangíveis, proporcionam um avanço de conhecimento que pode ser direcionado para um ganho de vantagem competitiva nas organizações.

5. BIBLIOGRAFIA

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.ed., Barcelona, Eada Gestión, 1993.

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

LEONE, George Sebastião Guerra. Custos: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Ed. Atlas, 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.

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

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

MEGLIORINI, Evandir. Custos. São Paulo: Makron books, 2002.

SAVALL, Henri e ZARDET, Veronique. Mâtriser les coûts et les performances cachés. Paris: Ed. Economica, 1991.

SEVERIANO FILHO, Cosmo. Custos industriais. João Pessoa: UFPB/DEP/CT. 2004.
Apostila do curso de graduação Engenharia de Produção.

ZAFFANI, Carlos Alberto. Cuidado com os custos “invisíveis”! In: **calcigraf Artigos**. Custo e Orçamento. Publicado em: 10 fev. 2005. Disponível em:
<http://www.calcigraf.com.br/content.php?recid=85>. Acesso em: 27 out. 2005.