



Custos Ocultos: Estudo de Caso em uma Empresa Familiar.

Thiago Antonio Cavalcanti Bizinco dos Santos
Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)
E-mail: thiagosantos21@gmail.com

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

Resumo

O objetivo deste artigo é estudar os custos ocultos estruturais existentes em uma empresa familiar distribuidora de água mineral, localizada na cidade do Recife-PE. Para a realização da pesquisa a metodologia utilizada teve caráter descritivo, qualitativo e documental, sendo elaborada por meio da realização de um estudo de caso. Foram analisadas as variáveis estruturais e a coleta de dados feita através de entrevista semiestruturada, sendo a análise realizada através da adaptação da matriz 5Q1C. A pesquisa constatou a existência de alguns custos ocultos, sendo o principal relacionado ao mau controle, devido à ausência de um monitoramento de horários claro e efetivo; além da identificação dos custos ocultos com absenteísmo e ociosidade. Sugeriu-se a empresa a adoção de um controle regular e efetivo de horários, objetivando o tratamento, redução e prevenção de ocorrências dos custos ocultos de mau controle, que, por conseguinte propiciará melhor e maior controle sobre os fatores geradores de custos com absenteísmo, assim como melhor monitoramento dos intervalos entre as entregas, buscando a mitigação dos custos com ociosidade.

Palavras-chave: Custos ocultos; Contabilidade; Empresa familiar.

Linha temática: Contabilidade Gerencial



1. Introdução

O dinamismo da atual economia globalizada leva à livre concorrência em vários lugares no mundo, induzindo as organizações a exigirem dos gestores mais conhecimento sobre custos, por serem diretamente ligados à precificação, sendo um dado de grande importância na conquista de mercado (Silva & Lacerda, 2019, p. 3). “A pressão sobre redução de custos é uma constante no processo produtivo de empresas em contextos de alta competitividade” (Ascher et al., 2015).

Segundo Silva e Lacerda (2019), para se constituírem no mercado e se conservarem competitivas, as empresas implantam estratégias voltadas para os custos, buscando racionalização dos meios produtivos disponíveis, inovação e gerenciamento focado na eliminação de perdas.

Silva e Severiano (2011) comentam que além dos custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, surgem os custos ocultos na cadeia produtiva e/ou da prestação de serviços, sendo seu estudo e conhecimento de fundamental importância no entendimento das operações da empresa, entretanto, as rotinas empresariais ainda não contam com a mensuração e contabilização desses custos, porém estudos e teorias vêm sendo desenvolvidas com o objetivo de verificar, reconhecer e mensurar os custos ocultos no processo produtivo.

Nesse sentido, Welgacz *et al.* (2008) destacam que os custos ocultos nem sempre são evidentes, já que há distinção entre eles e os custos contábeis. Não sendo facilmente identificáveis nem de fácil mensuração.

Na opinião de Gama *et al.* (2009), considerando que os custos ocultos são perdas difíceis de serem customizadas, por não serem facilmente qualificados, percebe-se que a importância de estudos sobre esses custos está exatamente em conhecê-los, conseguir mensurá-los e em verificar os métodos mais eficazes, averiguando a relevância e influência desses custos no patrimônio e na rentabilidade da empresa. Freitas *et al.* (2008) complementam afirmando que a investigação destes custos é um fenômeno de interesse social moderno, porém, a literatura é escassa, mas nada que iniba o empenho ou desejo pela área de conhecimento.

De acordo com Ferreira *et al.* (2018), as empresas necessitam conhecer bem seus custos, e a análise de custos apresenta-se como uma importante ferramenta gerencial. Entretanto, muitas organizações, sobretudo familiares, a desconhecem, incorrendo em decisões baseadas em suposições e análise da concorrência, gerando fragilidade financeira e sucessivos prejuízos.

Nesse sentido, Silva Moura (2019) destaca a importância dos custos ocultos, uma vez que eles podem favorecer melhores tomadas de decisões caso sejam identificados e tratados apropriadamente.

Diante do exposto, levantou-se o seguinte problema de pesquisa: **Quais custos ocultos estruturais podem ser identificados em uma empresa familiar?**

Assim, este artigo tem por objetivo identificar os custos ocultos estruturais existentes em uma empresa familiar do comércio varejista de bebidas, localizada na cidade do Recife-PE.

Esta pesquisa também visa contribuir com os demais estudos realizados sobre o tema, pois, embora existam, ainda são considerados escassos. Desta forma, este artigo se justifica pela relevância do tema e por sua cooperação no aprofundamento do assunto.

Além desta introdução, o artigo apresenta mais cinco seções. Na segunda seção há a apresentação da revisão teórica referente ao tema pesquisado; na terceira seção é apresentada a metodologia utilizada; na quarta seção são apresentados, analisados e interpretados os dados coletados; na quinta seção são apresentadas as conclusões e considerações finais; por fim são listadas as referências utilizadas na pesquisa.



2. Revisão da literatura

Dentre as várias classificações de custos, um tipo passa quase despercebido, e isto devido a sua característica. Trata-se dos “custos ocultos”.

Na opinião de Ascher *et al.* (2015), a definição de custo oculto apresenta vários conceitos, havendo, porém, consenso que estes custos representam valores materiais e imateriais que não estão dentro do processo produtivo, mas sim permeando o sistema.

Para com Garcia Junior *et al.* (2015), os custos ocultos embora presentes nas atividades das empresas, são obscuros à contabilidade, não conseguindo identificá-los visivelmente.

Freitas e Severiano (2007) defendem que “custo oculto” pode ser definido como um gasto relativo à produção, sendo sua principal característica a difícil mensuração, ou seja, não poderiam ser reconhecidos facilmente ou atribuídos a um determinado processo produtivo onde são gerados.

Esses custos, para Megliorini (2002), surgem da relação entre atitudes, comportamentos, estruturas e forma de atuação de cada organização, acreditando-se que quanto melhores estruturados forem seus controles internos e operacionais, melhores serão a identificação e a mensuração dos custos.

Dutra e Bornia (2009, p. 4) destacam que os custos ocultos “não se configuram especificamente como gastos contábeis, mas poderão resultar em um gasto, passivo de contabilização no futuro.”

A ideia dos autores é compartilhada por Gama *et al.* (2009), que acrescentam que os custos ocultos [...] embora existentes não podem ser atribuídos diretamente aos produtos ou processos. Desta forma, acabam sendo maiores do que esperado pelas organizações, que na maioria das vezes não procuram maneiras de mensurá-los para incluí-los em sua contabilidade. No entanto, percebe-se a preocupação de algumas empresas em mensurá-los no intuito de garantir competitividade futura e evitar custos desnecessários. Os custos ocultos mensurados tornam-se direcionadores de ações gerenciais.

Uma perspectiva mais ampla sobre o tema é percebida a partir das afirmações de Lima (1991) e Savall e Zardett (1991), em que os custos ocultos são consequência da inter-relação complexa de dois grupos de variáveis: estruturas da organização e os comportamentos humanos que ao se relacionarem originam as disfunções que resultam em custos ocultos, [...] essas disfunções são dispostas em seis famílias que, ao mesmo tempo, estabelecem as variáveis explicativas e os domínios de solução das disfunções recenseadas.

As famílias podem ser entendidas como:

Operacionalização da estratégia: corresponde às técnicas, aos métodos e às práticas de transformação, de declinação e de tradução dos objetivos estratégicos da empresa em ações concretas para atingi-los;

Condições de trabalho: reagrupa as condições físicas e as relações de trabalho;

Organização do trabalho: compreende a repartição das funções internas da empresa, organização dos postos individuais de trabalho dentro de cada unidade, interdependência dos postos de trabalho e das atividades;

Gestão do tempo: métodos de organização do tempo de trabalho individual e coletivo, repartição do tempo do indivíduo entre suas grandes atividades (preparação-execução controle, prevenção-regulação; funcionamento corrente, desenvolvimento). (Silva & Severiano, 2011, p. 500)

Por tanto, disfunção é o ponto que será distinguido como diferencial entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido e que está na origem de um conjunto de



custos ocultos. Já regulação, é o conjunto de atos que serão realizados pela empresa para resolver a disfunção (regulação da disfunção) e, num segundo nível, reduzir (e eventualmente suprimir) as disfunções no futuro (regulação equilibrada) (Lima, 1991).

A Tabela 1 apresenta os quatro componentes dos custos ocultos:

Tabela 1 - Componentes dos custos ocultos

Componente	Descrição
Sobressalários (ou salários de indenização)	Valores pagos sem contrapartida em trabalho (em alguns casos de ausência de pessoal, por exemplo)
Sobretempo	Remuneração dos tempos de regulação (dedicados a corrigir disfunções ao invés de efetuar uma produção faturável)
Sobreconsumo	Consumo de materiais que seria inferior caso a empresa não tivesse que corrigir disfunções.
Não produto ou perda de receitas de produção	Trata-se de ocasiões perdidas quanto a realizar e vender um produto (custos de oportunidade)

Fonte: Adaptado de Lima (1991) e Silva e Severiano (2011).

Portanto, os componentes apresentados na Tabela1, constituem-se, “sobrecargas (sobressalário, sobretempo e sobreconsumo) e de não produtos (não produção e não criação de potencial estratégico)” (Silva & Lacerda, 2019, pp. 21).

Na visão de Lima (1991), Silva e Lacerda (2019) e Silva e Severiano Filho essas sobrecargas e esses não produtos são identificados por rubricas de indicadores, tais como absenteísmo, acidentes de trabalho, rotação do pessoal, qualidade dos produtos (bens e serviços) e produtividade direta.

Tabela 2 – Rubricas de Indicadores

Rubricas	Decomposição
Absenteísmo	Tempo decorrido pelos supervisores, pela liberação da produção e pelos operários na realocação das tarefas; não produção; defeitos eventuais de qualidade, sobrecustos salariais (horas suplementares, pessoal adicional), não cobertura dos custos fixos da estrutura, subprodutividade dos operários substituintes
Acidentes de trabalho	Custos diretos; salário de ausente substituído; tempo passado pelos supervisores na regulação da perturbação; não produção (parada das máquinas); perturbação do ambiente de trabalho; primeiros socorros. Se o acidente for cobrado adicionalmente pela previdência social: aumento da cotização da empresa à previdência social; procedimentos administrativos de declaração à previdência social.
Rotação do pessoal	Complemento da amortização do investimento em recursos humanos realizado sobre os operários que partem; custo de recrutamento; custo da formação; procedimentos de partida; perturbações da atividade; investimento em recursos humanos efetuados sobre o substituinte.
Qualidade dos produtos	Custo comercial da devolução e da troca do lote defeituoso (custo do tempo passado a resolver o litígio em lugar de realizar uma nova venda - tempo de regulação mais tempo de não produção); custo de produção dos retoques, das reciclagens, de disposição dos refugos (custo do tempo passado a efetuar os retoques, consumo de material e de energia nesse sentido, perda de produção durante o tempo que se passa a resolver esses litígios ao invés de produzir um novo lote faturável - tempo de regulação mais sobreconsumo mais não produção).
Produtividade direta	Sobreconsumo de matérias-primas e de material secundário, não produção representada por uma diferença a ganhar ligada seja às paradas de máquina, seja a uma menor produtividade do trabalho humano (habilidade, rapidez), seja a problemas de aprovisionamento e de ritmo entre postos de trabalho.

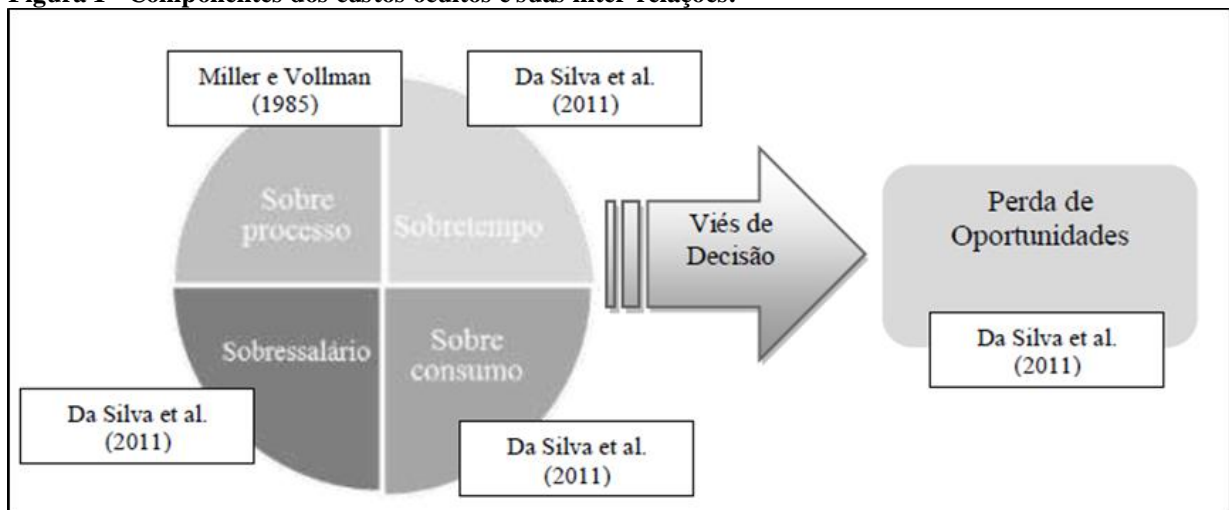
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos estudos de Lima (1991) e Silva e Severiano (2011)

Adicionalmente, outro conceito, denominado de disfunções de transações, é abordado por Miller e Vollman (1985), que citam que as transações envolvem trocas de materiais e/ou informações indispensáveis para movimentar a produção, mas não resultam diretamente em produtos físicos. 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 (Ascher *et al.*, 2015).

Ainda conforme os autores, estes componentes se inter-relacionam e possuem inter-relações entre eles, e todos culminam 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*, como demonstra a figura 1. [...]. Os autores reforçam que os dispêndios destacados na figura 1 e as perdas de oportunidades que Silva e Severiano (2011) assinalaram em suas pesquisas 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 investimento

Assim, com base nos autores e na Figura 1, é possível concluir que a inter-relação dos componentes, além de comprometer a qualidade e fidedignidade da informação que fundamenta o processo decisório, pode desdobrar-se em prejuízos maiores já que resultará em perda de oportunidades.

Figura 1 - Componentes dos custos ocultos e suas inter-relações.



Fonte: Ascher *et al.* (2015)

Gomes *et al.* (2015) comenta que o custo oculto é algo subjetivo, intangível, de difícil identificação para mensurar na ocasião de sua efetiva ocorrência.

Uma classificação por categorias, dos custos ocultos, é proposta por Freitas *et al.* (2007) que além de relacionarem a origem dos custos ocultos com as disfunções ocorridas na relação entre a estrutura (empresa) e o comportamento das pessoas, classificam esses custos em dez categorias, conforme apresentado na Tabela 3. Segundo Gomes *et al.* (2015), essas classificações dos custos ocultos contextualizam o panorama contábil junto com ambiente interno das empresas, para então diminuir ou evitar distorções na apuração dos custos e as ocorrências das falhas.

Tabela 3 – Classificação dos custos ocultos

Categoria	Descrição	Exemplos
-----------	-----------	----------

Má gestão	Ausência de planejamento, gerando perda de oportunidade ou sacrifício pelo abandono de uma ação. São gastos decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais, utilização de sistemas e processos obsoletos, existência de liderança omissa e ausente.	Custos com projetos inacabados; Custos com a desistência de projetos mal planejados.
Não qualidade	Decorre do refazer, do corrigir e dos desperdícios dos itens produzidos. Considera: gasto comercial de devoluções e trocas defeituosos; de retoques e reciclagens, de disposição dos refugos.	Retrabalho em peças produzidas; Substituição de peças ou produtos.
Rotatividade de Pessoas	Resultante da falta de direcionamento adequado para os talentos internos e um clima organizacional ruim. Compreende: gasto da formação; investimentos efetuados em pessoal substituinte.	Treinamentos para novos funcionários substituintes
Mau controle	Custos decorrentes do excesso de informações e dados que não agregam valor. São gastos gerados pela desconfiança e criação de controles em excesso, inexistência ou falta de controles.	Controles duplos, realizados por setores diferentes.
Acidente de trabalho	Normalmente decorrente da falta de uso dos equipamentos de proteção ou de procedimentos inadequados de segurança para a execução das atividades.	Custos com funcionários afastados e funcionário para reposição.
Set-up	O custo do set-up está relacionado às falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo.	Custo com pessoal parado: tempo extra para regulação das máquinas.
Espera	Ocasionado por procedimentos e métodos não integrados às dimensões de demandas do processo produtivo.	Custo com paradas por falta de matéria-prima.
Ociosidade	Refere-se ao não funcionamento no tempo certo ou capacidade disponível de determinado processo.	Custos por lentidão com máquinas sem manutenção; Capacidade subutilizada.
Estoque	Fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade, gerando gastos adicionais com manutenção e acondicionamento.	Custos com manutenção e seguro de estoques desnecessários.
Obsolescência	O custo da obsolescência resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado; manutenção corretiva adicional.	Custos c/ tempo extra, por máquinas de tecnologia defasada.

Fonte: Freitas *et al.* (2007) - Adaptação de Souza *et al.* (2011)

Martins et al (2013) apresenta os custos ocultos classificados dois grupos: estruturais e comportamentais. Essa distinção decorre da identificação do fato gerador e da capacidade de mensuração desses grupos. O grupo dos custos ocultos estruturais, compreende aqueles oriundos tanto da estrutura física (instalações, máquinas, equipamentos, tecnologia, entre outros), quanto os da estrutura organizacional (disposição e organização das atividades). No grupo dos custos ocultos comportamentais, encontram-se aqueles provenientes da conduta das pessoas diante das limitações e problemas do ambiente organizacional (Silva Moura, 2019).



Nesse sentido Zaffani (2006) apresenta os tipos de custos cultos comportamentais, apresentados conforme Tabela 4.

Tabela 4 – Tipos de custos cultos comportamentais

Tipo	Descrição/Exemplo
Clima organizacional ruim;	Boatos, fofocas e politicagem interna.
Críticas destrutivas;	Críticas destrutivas, boicotes e resistências
Apatia das pessoas;	Indiferença, postura “não é problema meu! ”.
Desmotivação e interesse;	Sem motivação e interesse na realização das atividades
Competição predatória;	Competição além do que é considerado como salutar.
Bloqueio do aprendizado	Bloqueios gerados pela prepotência e arrogância de muitas pessoas
Exteriorização da riqueza;	Exibicionismo e necessidade de status
Bloqueio da criatividade.	Gerados pela inexistência ou falta de criatividade e bom humor

Fonte: Adaptado de Zaffani (2006).

Cabe ressaltar, Gomes *et al.* (2015), que a identificação de tais custos é importante para tentar diminuí-los e, se possível, evitá-los, para que possa haver a possibilidade de aumento no investimento e a obtenção da otimização de resultados financeiros como também aumentar a eficiência operacional.

Ascher *et al.* (2015), corroboram ao afirmar que partindo do estudo de Silva e Severiano (2011), a primeira fase para identificação dos custos é uma classificação das atividades que compõem toda a cadeia de custos e despesas da organização.

Segundo Lima (1991), os custos ocultos afetam a performance econômica das empresas. [...] E a razão pela qual as empresas dificilmente aferem e verificam os custos ocultos é porque eles estão esfacelados e disseminados.

Nesse sentido, os custos ocultos, de acordo com Femenick (2005), são evidenciados pelo resultado de uma equação que confronta o resultado do desempenho ideal com o resultado do desempenho real da empresa (“Custo Oculto = Desempenho Real - Desempenho Ideal”, ou então “Desempenho Ideal - Desempenho Real = Custo Oculto”). Embora não representem prejuízos ou gastos, mas uma perda da receita, por não poderem ser mencionados nos registros contábeis, exigem atenção especial dos gestores, pois refere-se ao montante das receitas da empresa.

No tocante à gestão dos custos ocultos, Silva e Callado (2017) afirmam que dentre as ferramentas de gestão para monitoramento dos custos ocultos, desenvolvidas pela análise socioeconômica, o estudo de Lima (1991) destaca como principais:

Contrato de atividades periodicamente negociável (CAPN): acordo temporário entre assalariado e superior para atingir alguns objetivos prioritários da atividade. O contrato visa modificar a dialética conflito-cooperação a partir de dois pontos, os objetivos de aumento da eficácia dos indivíduos e as contrapartidas da empresa (meios materiais e complemento de salários);

Painel socioeconômico de pilotagem estratégica: corresponde a um fichário que possui indicadores para cada membro da empresa que tenha responsabilidades hierárquicas. É construído de acordo com três princípios: inserir os objetivos estratégicos, articular os indicadores de resultados e criação de potencial, e a utilização conjunta de indicadores quantitativos, qualitativos e financeiros;

Matriz de competências: corresponde a um quadro sinóptico onde se pode visualizar as competências de um grupo de pessoas. Serve como um indicador de criação de potencial dentro do painel de pilotagem;

Matriz de auto análise da gestão do tempo: ferramenta de gestão criada para identificar as tarefas realizadas pelo pessoal durante a jornada de trabalho e as disfunções a elas associadas



(alocação do tempo). Tem como objetivo melhorar a gestão do tempo pessoas no sentido da eficácia da empresa;

Plano de ações prioritárias (PAP): ferramenta de formulação e gestão de ações a realizar por cada unidade da organização de forma a atingir os objetivos prioritários definidos. É a fase operacional dos objetivos estratégicos. (Silva & Callado, 2017)

Os custos ocultos afetam negativamente a eficácia, a eficiência e a performance econômica das organizações. Esse processo repercute sobre a estrutura, causando novas disfunções. (Gomes, 2016). Nesse sentido, Gimenez e Oliveira (2021) apresentam uma tabela relacionando os custos ocultos e consequências das disfunções.

Tabela 5 - Custos ocultos e consequências das disfunções

MOTIVO DA DISFUNÇÃO	CONSEQUÊNCIA	CUSTOS E DESPESAS OCULTOS
Lideranças ineficazes	Decisões demoradas ou não tomadas.	Custo de temporalidade, ou decisão tomada fora do tempo reduz, ou elimina, o custo de oportunidade.
Gestores lenientes ou "fracos".	Complacência com desempenho ruim ou fora do esperado	Queda de desempenho coletivo. Custos do desempenho ruim e da desmotivação da equipe. "Nivelamento por baixo"
Falta de planejamento (produção).	Excesso ou falta de estoques.	Recursos financeiros estocados (excesso), faturamento abaixo do potencial e perda de clientes para a concorrência.
Atraso nas entregas.	Perda de clientes.	Perda de faturamento potencial e custo de recuperação de clientes.
Problemas de qualidade.	Indisposição com cliente. Devolução de mercadorias.	Descontos concedidos, despesa de fretes e custo de recuperação de clientes.
Gestão do tempo.	Reuniões atrasadas ou demoradas.	Custo do tempo dos participantes (estimado), decisões ou ações procrastinadas.
Sistema de Informação deficiente.	Aumento do risco no processo decisório.	Perda das melhores decisões por alternativas melhores (custo de oportunidade).
"Achismo" ou opinião sem base informacional.	Decisões tomadas com informações insuficientes ou inadequadas.	Aumento do risco e desempenho inferior.
Processo de seleção deficiente.	Colaboradores não adequados às funções.	Desempenho real inferior ao potencial.
Falta de treinamento.	Trabalho ineficiente ou demorado.	Resultados inferiores, decisões com alto risco ou equivocadas.
Ausência de Resiliência.	Incapacidade de superar obstáculos, situações adversas, de estresse, sem ter surtos psicológicos.	Decisões tempestivas e inadequadas, geração de conflitos improdutivos.
Rotinas Defensivas	Previnem as pessoas, ou grupos, de vivenciarem embaraços e ameaças. Manifestam-se através de justificativas por determinado problema	Não reconhecimento da existência de um problema de desempenho e da necessidade de mudanças.

Má utilização das ferramentas	Durante o expediente, ou fora dele, uso das ferramentas colocadas à disposição pela empresa, para fins impróprios ou particulares.	Improdutividade e recursos gastos indevidamente.
-------------------------------	--	--

Fonte: Gimenez e Oliveira (2021)

3. Metodologia

3.1. Classificação da pesquisa

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente artigo será a pesquisa descritiva, qualitativa e documental, através de um estudo de caso, envolvendo levantamento bibliográfico, entrevistas observação coleta de dados.

Segundo Gil (2002), as pesquisas descritivas têm como objetivo principal descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. De acordo com Prodanov e Freitas (2013), nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem a intervenção do pesquisador, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados por quem pesquisa. Para Alyrio (2009), nesse tipo de pesquisa procura-se essencialmente enumerar e ordenar os dados, sem a intenção de comprovar ou refutar hipóteses exploratórias, abrindo espaço para uma nova pesquisa explicativa, fundamentada na experimentação

Já em relação à pesquisa documental, Gil (2002) afirma que se assemelha à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre elas está na natureza das fontes. Enquanto a última se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a primeira vale-se de materiais que não recebem tratamento analítico, ou podem ser reelaborados conforme seus objetos de pesquisa. De acordo com Gerhardt e Silveira (2009), ela ocorre a partir de documentos, atualizados ou históricos, considerados cientificamente autênticos (não-fraudados); usada nas ciências sociais, na investigação histórica, visando descrever/comparar fatos sociais, estabelecendo suas características ou tendências. Para Marconi e Lakatos (2003), o atributo da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está limitada a documentos, escritos ou não, constituindo suas fontes primárias. Estas podem ser realizadas no instante em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

De acordo com Zambello *et al.* (2018), o estudo de caso é um tipo de pesquisa que visa aprofundar uma unidade individual e pontual. Assim, ele ajuda a estabelecer respostas para fenômenos mais localizados e específicos. É muito usado para compreender, por exemplo, os motivos que levaram a determinada decisão ou acontecimento. Este tipo de verificação intentar, geralmente, à orientação de decisões a serem tomadas.

Segundo Pereira *et al.* (2018), um estudo de caso descreve e analisa detalhadamente algum caso que possua alguma particularidade que o torna especial [...] é uma metodologia de análise de fenômenos individuais ou processos sociais.

3.2. Caso estudado

Segundo dados da Agência Nacional de Mineração (ANM), a produção de água mineral envasada no Brasil, em 2017, foi de 8,44 bilhões, nesse mesmo ano 73,3% do volume de água mineral envasada no país foi comercializada em garrações retornáveis e 26,7% em embalagens descartáveis.

As distribuidoras de bebidas têm papel fundamental na cadeia produtiva, pois são responsáveis pela chegada do produto ao consumidor final. A empresa objeto de estudo é uma pessoa jurídica de direito privado, fundada há mais de 15 anos, constituída como EIRELI –



Empreendedor Individual de Responsabilidade LTDA, empregando aproximadamente 20 funcionários em sua operação.

A organização possui características de empresa familiar pois, conforme Beuren *et al.* (2011), são firmas que surgem e continuam a partir de um projeto idealizado por um fundador e empreendedor familiar, [...], pela união de famílias distintas ou consanguíneas, que possuem o controle e propriedade do negócio no decurso do tempo, mesmo que a gestão não esteja sob o comando de seu fundador ou sucessor familiar, mas de outra gestão contratada.

A empresa tem como atividade a comercialização de água mineral em garrações. Este segmento possui importante relevância para a economia. Em 2017 o Brasil produziu 8,44 bilhões de litros, sendo 73,3% desta produção comercializada em garrações retornáveis. Ainda segundo o relatório, os estados que mais produziram água envasada foram: São Paulo (20,8%), Pernambuco (9,3%), Bahia (7,0%), Ceará (6,5%), Rio Grande do Norte (6,3%) e Minas Gerais (5,1%) (Agência Nacional de Mineração, 2018).

3.3. Variáveis

O presente estudo utilizou as variáveis apresentadas em seu referencial teórico, especificamente as de característica estrutural. Os pontos da entrevista foram norteados a partir das variáveis: estoque, espera, mau controle, má gestão, não qualidade, obsolescência, set-up, ociosidade e acidente de trabalho. Contudo, devido às limitações impostas pelo isolamento social em razão da pandemia do novo coronavírus Covid-19, a coleta de dados permitiu identificar as disfunções de mau controle, absenteísmo e ociosidade.

Para a identificação das variáveis a pesquisa utilizou a matriz 5Q1C proposta por Lima (2006) e em seguida utilizada por Silva e Severiano (2011) também visando a investigação de custos ocultos.

Miller e Vollman (1985) sugerem o levantamento das transações como passo inicial para se estruturar os custos indiretos e, em consequência os custos ocultos.

3.4. Coleta de dados

Tendo em vista que a pesquisa visa a identificação de custos ocultos nas atividades da empresa, tais informações não são possíveis de ser levantadas através de seus documentos contábeis. Por isso, o procedimento adotado para a coleta de dados foi a entrevista semiestruturada.

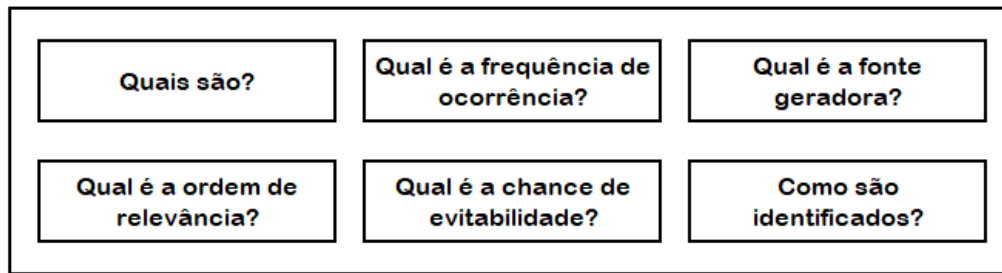
De acordo com Gerhardt e Silveira (2009), nesse tipo de entrevista o pesquisador estabelece um conjunto de questões (roteiro) sobre o tema estudado, mas permite, e às vezes até incentiva, que o entrevistado fale livremente sobre assuntos que surgem como desdobramentos do tema principal.

Para Zambello (2018), esse tipo de entrevista possibilita flexibilidade ao pesquisador. Assim, podendo: 1) refazer questões; 2) reformular distintamente as questões na falta de compreensão pelo entrevistado; 3) garantir o devidamente entendido. Esse formato de pesquisa proporciona tanto a obtenção de dados quantificáveis estatisticamente, quanto, dados qualitativos, através de relatórios, falas e observações/pontuações do pesquisador.

Para o rastreio e identificação das variáveis a pesquisa utilizou a matriz 5Q1C, conforme figura 2.

Figura 2 – Matriz 5Q1C





Fonte: Adaptado de Silva e Silveira (2011) e Lima (2006)

Segundo Ascher *et al.* (2015), a matriz 5Q1C sugerida por Silva e Severiano (2011) apresenta um padrão mais completo de trabalho, podendo ser modelado conjuntamente com os outros mapeamentos, tais como o Diagrama de Ishikawa e a Matriz GUT. Ascher *et al.* (2015) ainda afirmam que essa matriz é habitualmente utilizada em diagnósticos para gestão de qualidade e risco, contudo seu encaixe no *framework* apontado por Lima (2006) mostra que não é preciso mudanças significativas em modelos utilizados pela empresa para outros fins. Para os autores a gestão dos custos indiretos não deve objetivar custos, mas a gestão das transações indiretas realizadas pela organização.

4. Análise dos resultados

A análise dos resultados apresentou certa relação entre a ocorrência de disfunções e o surgimento de custos ocultos na empresa observada. Isto porque sua atual forma de gestão e controle de processos ainda se baseiam em alguns critérios particulares, tais como, confiança e bom senso, para que algumas rotinas sejam respeitadas e cumpridas, além de bem executadas. Ressalta-se ainda que a entidade não conta com conhecimento técnico apropriado em todos seus departamentos, fazendo com que algumas de suas decisões ocorram baseadas em suposições, aumentando as chances de disfunções e o surgimento de tais custos.

4.1. Custo com Mau Controle

Através da entrevista foi observado que a empresa não utiliza qualquer tipo de registro de ponto (manual, mecânico ou eletrônico) para controlar o início e término das jornadas de trabalho dos funcionários, pois o número de colaboradores é inferior ao que a lei determina como mínimo para haver obrigatoriedade do uso do referido controle. No entanto, em situações tidas como mais relevantes, como atrasos expressivos, faltas ou horas extras a empresa registra tais fatos para ajustar à devida compensação, financeira ou não-financeira, com o funcionário. Assim, a empresa se detém em monitorar os fatos mais perceptíveis, preterindo os de menor percepção, como por exemplo, atrasos de 15 minutos. Segundo a empresária: “atraso de 10, 15 minutos a gente não contabiliza.”

Tal situação expõe a firma às disfunções ocasionadas pela falta de um controle regular e efetivo do horário de trabalho dos empregados, originando sobressalários, já que valores poderão ser pagos sem a devida contrapartida.

Nesse sentido, considerando que a empresa remunera seus funcionários com base no salário do comércio que, até o momento desta pesquisa, era de R\$ 1.240,00 para uma jornada de 220 horas mensais; caso 10 funcionários atrasem em média 15 minutos por dia durante 15 dias, a empresa teria custos ocultos, conforme demonstra a Tabela 5.

Tabela 5 – Cálculo do custo da disfunção

Nº Func.	Tipo Disfunção	Tempo Médio	Total Disfunção	Ocorrências Mês (dias)	Total Tempo Disfunção	Valor Hora (R\$)	Custo Incorrido (mês)	Custo Incorrido (ano)
----------	----------------	-------------	-----------------	------------------------	-----------------------	------------------	-----------------------	-----------------------

ORGANIZAÇÃO



		Diário (min)	Horas / Dia		(horas)			
10	Atraso	15	2,5	15	37,5	5,63	211,13	2.533,50

Fonte: Pesquisa direta (2021)

Nota-se pela Tabela 5 que, devido à falta de controle os custos ocultos se farão presentes. Vale ressaltar que no exemplo apresentado não se levou em consideração encargos sociais, pois caso fossem considerados tais custos aumentariam.

4.2. Custo com Absenteísmo

De acordo com Freitas *et al.* (2008), o absenteísmo resulta da falta injustificada ao trabalho. A princípio foram identificados na empresa sinais de custos ocultos com absenteísmo, tendo em vista os critérios (lei e bom senso) utilizados pela empresa para tratar o assunto. Contudo, cabe ressaltar que esse tipo de custo surge em razão da subjetividade de um dos critérios adotados pela firma para tratar o absenteísmo.

A empresária afirma que o nível do absenteísmo “é muito baixo”, embora haja ocorrência mensal por motivos de saúde ou outras razões alegadas pelos funcionários e que necessariamente não implica em descontos nos salários.

Segundo a entrevistada a empresa recorre ao amparo legal para proceder com os devidos descontos legais nos casos de faltas injustificadas. No entanto, em casos específicos se utiliza o bom senso. Segundo a entrevistada:

Esse tipo de falta, lá, é descontado juntamente com o descanso semanal remunerado [...]. Só é abonada em casos de saúde, com apresentação de atestado ou, mesmo que não haja atestado, seja um motivo plausível, [...]por exemplo, um funcionário que faltou, não tinha atestado para apresentar, mas foi um dia de chuva e a casa onde ele mora encheu de água, deslizou uma barreira [...], então a gente usa dessa coisa do bom senso para saber se essas faltas vão ser ou não abonadas. As faltas que, embora não apresentem atestado, tenham justificativas plausíveis, a gente abona, as que não tem, a gente desconta o dia e o remunerado [descanso semanal] dele.

4.3. Custo com Ociosidade

Durante a realização do estudo foi percebida a existência de custos ocultos com ociosidade. Pois, embora a empresa possua um sistema de gestão controlando desde a solicitação do cliente até expedição da mercadoria e retorno do entregador, o software não emite um relatório sobre o tempo médio de ociosidade. Tal relatório teria que ser parametrizado pela empresa que o fornece. Nesse sentido a empresária respondeu “eu não tenho um relatório pronto, hoje, a respeito disso, mas poderia solicitar ao pessoal [fornecedor] do sistema, porque essas informações já ficam [no sistema].”

Assim, sabe-se que os turnos com maior e menor movimento são, respectivamente, manhã e tarde; porém não é sabido a média de tempo ocioso. Segundo a entrevistada “há momentos em que os meninos [entregadores] ficam ociosos, geralmente na parte da tarde. O fluxo de entregas maior sempre é de manhã.”

5. Conclusões e considerações finais

A pesquisa teve como objetivo identificar custos ocultos estruturais existentes em uma empresa familiar distribuidora de água mineral, localizada na cidade do Recife-PE. Para tanto, utilizou-se de uma pesquisa descritiva exploratória realizada através de uma entrevista parcialmente-estruturada aplicada em um estudo de caso.



A realização do estudo proporcionou identificar na empresa estudada situações geradoras de custos ocultos decorrentes da falta ou de um frágil controle por parte da empresa em determinados processos. Essa falta de controle implica em impactos financeiros que podem repercutir na tomada de decisão, aumentando as chances de prejuízos maiores para a organização.

Ressalte-se que, embora existam vários estudos sobre o tema custos ocultos, porém sem esgotá-lo, quando relacionado a empresas familiares percebe-se certa escassez de pesquisas. E, neste sentido, a partir de um estudo de caso, o presente artigo buscou contribuir no aprofundamento do assunto ao evidenciar fenômenos organizacionais que geram custos ocultos na organização objeto desse estudo; possibilitando, também, abertura para novas pesquisas e orientações na aplicação da teoria e método.

Foram identificados três tipos de custos ocultos relacionados às disfunções existentes na empresa: Mau controle, Absenteísmo e Ociosidade, sendo o primeiro o de maior destaque, uma vez que ocorre por consequência da falta de um controle regular e eficaz. Desta forma, no que diz respeito ao primeiro tipo, sugere-se a implantação de um controle de ponto e a adoção de uma política mais rígida e clara quanto aos horários de trabalho dos colaboradores.

Em relação ao segundo, absenteísmo, embora seja baixo, gera custos ocultos devido à fragilidade da política atualmente adotada pela empresa; assim, sugere-se a adoção de critérios e procedimentos mais eficientes e eficazes, visando buscar um procedimento padrão que auxilie no controle e mitigação do surgimento deste tipo de custo.

Por fim, recomenda-se a parametrização do sistema de gestão objetivando com vistas à emissão de relatórios sobre o tempo decorrido entre um atendimento e outro, a fim de analisar o custo oculto relacionado à ociosidade dos funcionários.

Não é demais lembrar que este estudo teve limitações de acesso decorrentes das restrições e distanciamento social impostos pela pandemia do novo coronavírus COVID-19.

Por fim, recomenda-se que novos estudos sejam realizados em condições mais favoráveis, de maneira que seja possível obter maiores dados e informações que possibilite uma análise mais ampla sobre os e impactos gerados à firma em decorrência dos custos ocultos; e quais medidas resolutivas tomar para geri-los e controlá-los, contribuindo ainda mais para o aperfeiçoamento da organização e nos estudos sobre o tema.

Referências

- Alyrio, R. D. (2009). Métodos e técnicas de pesquisa em administração. Volume único. Fundação CECIERJ.
- Ascher, D., Kudlawicz, C., Souza, A. (2015). Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico. In: VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2015.
- Beuren, I. M., Hein, N., Boff, M. L. (2011). Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom versus geração familiar gestora de empresas familiares. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, 9 (17), 1-20.
- BRASIL. Ministério de Minas e Energia - Agência Nacional de Mineração. Sumário Mineral Brasileiro 2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/anm/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/serie-estatisticas-e-economia-mineral/sumario-mineral/pasta-sumario-brasileiro-mineral-2018/agua-mineral>>. Acesso em: 17 jul. 2021



- Dutra, M., & Bornia, A. C. (2009). Gestão estratégica dos custos invisíveis: o caso das empresas estatais transmissoras de energia elétrica do Brasil. *ABCCustos*, 4(2).
- Femenick, T. R. (2005). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista da FARN*, 4 (1/2), 49-61.
- Ferreira, A. O., dos Santos Arenas, M. V., & da Silva, R. M. P. (2018). A gestão de custo como ferramenta para formação de preço: estudo de caso em uma empresa familiar na cidade de Porto Velho. *Brazilian Journal of Development*, 4(4), 1116-1138.
- Freitas, J. B., de Almeida, M. L., & Costa, I. (2008). Custos ocultos e agronegócio: discussões acerca de um caso observado. *CEP*, 58055, 100.
- Freitas, J. B. de., & Severiano Filho, C. (2007). Apreciação dos custos ocultos do processo sucroalcooleiro em uma usina de álcool na Paraíba. *Revista Gestão Industrial*, 3(1).
- Freitas, J. B. *et al.* (2007). A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. *Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia da Aedb*, 4.
- Gama, I. S. da., Souza, M. P. de., Silva Sato, S. A. da. (2009). Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal–Rondônia. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Garcia Junior, D., Jenkins, L. E. C., Zanin, D. F., & de Almeida, L. B. (2015). O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Gerhardt, T. E., Silveira, D. T. (2009). *Métodos de Pesquisa*. – 1. ed. Editora da UFRGS.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*.-4. ed. Atlas.
- Gimenez, L., Oliveira, A. B. S. (2021). Gestão dos custos ocultos: o papel dos gestores na recuperação da lucratividade perdida. Disponível em: <<https://aurco.uy/wp-content/uploads/2016/09/Gest%C3%A3o-dos-Custos-Ocultos-O-Papel-dos-Gestores-na-Recupera%C3%A7%C3%A3o-da-Lucratividade-Perdida-2.pdf>> Acesso em: 16 jul. 2021.
- Gomes, F. M. M., Nascimento, S. C. O. do. (2016). Gestão estratégica de custos: estudo de caso em empresa espanhola com empreendimento no Brasil. *Revista CRCPR*, (172), 28-36.
- Gomes, T. N. P. *et al.* (2015). Identificação dos custos ocultos no processo de fabricação de produtos de uma indústria de bebidas localizada na Paraíba. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Junior, D. G., Jenkins, L. E. C., Zanin, D. F., & de Almeida, L. B. (2015). O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Lakatos, E. M., Marconi, M. de A. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. – 5. ed. Atlas.
- Lima, C. E. B. (2006). Custos ocultos em uma planta tecnologicamente avançada do subsetor de tecelagem da indústria têxtil: comportamento, lógica e framework. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) -Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.



- Lima, M. A. A. (1991). A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas e demais organizações. *Revista de Administração de Empresas*, 31, 21-30.
- Martins, V. F., Carmo, C. R. S., Soares, A. B., Ferreira, M. A., & Pereira, V. S. (2013). A redução de custos ocultos e a governança corporativa: qual a contribuição dos comitês de auditoria no Brasil em comparação com a Lei americana Sarbanes-Oxley (SOX)? *Gestión Joven*, (10), 2.
- Meglierini, E. (2002). *Custos*. Makron Books.
- Miller, J. G., Vollmann, T. E. (1985). The hidden factory. *Harvard business review*, 63(5), 142-150.
- Pereira, A. S. *et al.* (2018). *Metodologia da Pesquisa Científica*. – 1. ed. UFSM, NTE.
- Prodanov, C., Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição*. Editora Feevale.
- Savall, H., Zardet, V. (1991). *Mâtriser les coûts et les performances cachés*. Economica,
- Silva, D. H. L. da., Callado, A. A. C. (2017). Identificação dos custos ocultos no agronegócio: um estudo nos engenhos produtores de cachaça do brejo paraibano. In: XI Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
- Silva, D. H. L. D. (2018). Custos ocultos estruturais: um estudo no âmbito do setor agroindustrial da cachaça do estado da Paraíba.
- Silva, E. B., Lacerda, Y. S. M. (2019). *Os Custos Ocultos Frequentes nas Operações de Serviços Hoteleiros*. 1. ed. Novas Edições Acadêmicas.
- Silva, P. C. P. da; Severiano Filho, C. (2011). Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gestão & Produção*, 18(3), 499-508.
- Silva Moura, C. A. da., Meurer, R. M., Lara, F. L., Voese, S. B., & Pereira, M. W. G. (2019). Custos Ocultos: Uma análise a partir de Relatórios Anuais de Atividades de Auditoria Interna de uma Instituição Federal de Ensino Superior. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Souza, M. A. *et al.* (2011). Fatores de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa gaúcha agroindustrial de arroz. In: V Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
- Welgacz, H. T. *et al.* (2008). Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Zaffani, C. A. (2006). Cuidado com os custos invisíveis. *Revista Boletim CRC/SP*, ISSN: 1807-7617, São Paulo, (158), 19-22, Mar/Maio, 2006.
- Zambello, A. V. *et al.* Mazucato, T. (Org.). (2018). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. FUNEPE.