



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



CUSTOS OCULTOS: UMA ANÁLISE DE SEUS EFEITOS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MECÂNICOS NA REGIÃO DO CONE SUL DO ESTADO DE RONDÔNIA.

Lucas Reis William (UNIR) - william.tecseguranca123@gmail.com

Nicolly Nunes Miotto (UNIR) - nicollymiotto30@gmail.com

José Arilson Souza (UNIR) - professorarilson@hotmail.com

Wellington Silva Porto (UFPE) - wspotto2009@gmail.com

Resumo:

A importância do controle de custos se baseia, principalmente, no impacto negativo que eles têm sobre o lucro das empresas. Não diferente dos demais, os custos ocultos também impactam em seu resultado. Sendo assim, essa pesquisa teve como objetivo identificar os custos ocultos presentes em uma empresa de pequeno porte, prestadora de serviços mecânicos, na região do Cone Sul de Rondônia, utilizando o Método IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure), Modelo de Desempenho Global de Produção, desenvolvido por Son e Park (1987), com o qual foram relacionados os efeitos dos custos ocultos sobre a produtividade econômica da empresa. O valor de custos ocultos identificados foi de R\$452.581,85, sendo identificado nas categorias: ociosidade, estoque de produtos acabados, absenteísmo e atestado médico. O valor, identificado, foi considerado significativo quando comparado ao valor total de custos tangíveis apurados. Foram identificados os índices de produtividade nos itens custos com mão-de-obra direta, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalações, sem a participação dos custos ocultos e com a participação deles, a fim de apontar seu impacto e variação dos índices. Percebeu-se assim, que os custos ocultos identificados impactam negativamente no resultado da empresa. Sendo, o controle, relevante por, não apenas apontar e identificar os custos ocultos presentes na estrutura da empresa, mas também apontar seu efeito sobre os resultados dela em cada item. Desse modo, concluiu-se que, a identificação e mensuração de custos ocultos, bem como a busca por meios para reduzi-los é relevante.

Palavras-chave: *Custo oculto, Mensuração, Produtividade Econômica.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

CUSTOS OCULTOS: UMA ANÁLISE DE SEUS EFEITOS EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MECÂNICOS NA REGIÃO DO CONE SUL DO ESTADO DE RONDÔNIA.

RESUMO

A importância do controle de custos se baseia, principalmente, no impacto negativo que eles têm sobre o lucro das empresas. Não diferente dos demais, os custos ocultos também impactam em seu resultado. Sendo assim, essa pesquisa teve como objetivo identificar os custos ocultos presentes em uma empresa de pequeno porte, prestadora de serviços mecânicos, na região do Cone Sul de Rondônia, utilizando o Método IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure), Modelo de Desempenho Global de Produção, desenvolvido por Son e Park (1987), com o qual foram relacionados os efeitos dos custos ocultos sobre a produtividade econômica da empresa. O valor de custos ocultos identificados foi de R\$452.581,85, sendo identificado nas categorias: ociosidade, estoque de produtos acabados, absenteísmo e atestado médico. O valor, identificado, foi considerado significativo quando comparado ao valor total de custos tangíveis apurados. Foram identificados os índices de produtividade nos itens custos com mão-de-obra direta, matéria prima, energia elétrica, depreciação e instalações, sem a participação dos custos ocultos e com a participação deles, a fim de apontar seu impacto e variação dos índices. Percebeu-se assim, que os custos ocultos identificados impactam negativamente no resultado da empresa. Sendo, o controle, relevante por, não apenas apontar e identificar os custos ocultos presentes na estrutura da empresa, mas também apontar seu efeito sobre os resultados dela em cada item. Desse modo, concluiu-se que, a identificação e mensuração de custos ocultos, bem como a busca por meios para reduzi-los é relevante.

Palavras-chave: Custo oculto, Mensuração, Produtividade Econômica.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisão.

1. INTRODUÇÃO

Durante a era Mercantilista, quando a economia era estruturada não pela produção, mas pela comercialização, o controle do que hoje consideramos custo era realizado não na Contabilidade de Custos propriamente dita, mas na contabilidade Financeira ou Geral, que atendia as necessidades das empresas comerciais.

Esse controle ocorria da seguinte maneira: precificavam-se os itens levando em consideração apenas o valor de aquisição dos produtos que seriam revendidos, já que não existiam indústrias, apenas pequenos grupos que se uniam para produzir e revender, entre os muitos que apenas comercializavam. Entretanto, com o surgimento das Indústrias durante a Revolução Industrial, percebeu-se que o valor de aquisição (que era basicamente o custo) teria que ser substituído por uma relação dos valores pagos pelos insumos que constituíam o produto final. Essa forma de mensuração dos produtos segue até os dias atuais.

Porém, segundo Martins (2010), a contabilidade, ao longo dos últimos anos, deixou de ser apenas uma auxiliar na avaliação de estoques e passou a ser uma ferramenta importante no controle e decisão gerenciais. Além disso, de acordo com

Porto, Rengifo, Souza, Oliveira e Souza (2016) sua má gestão influencia de forma direta no lucro e preço do produto, e conseqüentemente, na permanência da empresa

no mercado, isso, por conta de outro fator que justifica a importância do controle de custos, que é o cenário de alta competitividade em que estão inseridas as empresas atualmente, que resulta da globalização.

Dada a importância do controle de custos, de modo geral, as empresas não devem se limitar a mensuração destes que estão disponíveis mais facilmente. É preciso também identificar outros custos que estejam por trás dos processos e atividades das empresas. Esses custos são os chamados Custos Ocultos, que segundo Femenick (2008), são uma hipótese do que aconteceria se a empresa optasse pela melhor alternativa, comparada com o que acontece realmente na organização.

Femenick (2008) ainda diferencia custos ocultos de custos invisíveis com relação ao modo como se evidenciam, o primeiro em comparação com a concorrência e o segundo internamente por consequência da gestão, porém para essa pesquisa ambos serão considerados e seus efeitos indistintamente.

A fim de preencher a lacuna das poucas pesquisas que se tem sobre o tema no setor de prestação de serviços mecânicos, essa pesquisa objetiva esclarecer a seguinte problemática: Qual o valor mensurado dos custos ocultos na estrutura dos custos totais e seu reflexo nos resultados em uma empresa de prestação de serviço mecânico, localizada no Cone Sul do Estado de Rondônia?

Os objetivos específicos definidos a fim de desenvolver as etapas para conclusão da pesquisa são: a) Identificar e mapear os custos ocultos; b) Mensurar o impacto que os custos ocultos geram na estrutura dos custos totais; e c) Evidenciar a participação dos custos ocultos nos resultados da empresa.

Quanto a estrutura do artigo, além da introdução, o artigo apresenta a segunda seção que é composta pelo referencial teórico, que apresenta os conceitos da NBC TG 1000, contabilidade de custos e custo ocultos, ramo de prestação de serviços e estudos anteriores sobre custos ocultos; a terceira seção apresenta a descrição dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa; a quarta seção versa sobre a apresentação e análise dos achados da pesquisa; e a quinta seção traz a conclusão do artigo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 NBC TG 1000 – Contabilidade para pequenas e médias empresas

A NBC TG 1000, é uma Norma Brasileira de Contabilidade destinada à regulamentação das Demonstrações Contábeis de Pequenas e Médias empresas, que são caracterizadas pela mesma como empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, além das sociedades por ações, fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis e as sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, que são aquelas que possuem ativo total superior a R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais).

De acordo com a NBC TG 1000 (R1), as características qualitativas das Demonstrações Contábeis, são compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, primazia da essência sobre a forma, prudência, integridade, comparabilidade, tempestividade e equilíbrio entre custo e benefício.

A norma tem como objetivo “oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade” (NBC TG 1000, seção 2.2), e além disso “mostram os resultados da diligência da administração – a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela” (NBC TG 1000, seção 2.3).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Com o surgimento de indústrias durante a Revolução Industrial e a consequente necessidade de adequar os procedimentos de apuração de resultados das empresas comerciais às novas indústrias, desenvolveu-se o que hoje chamamos de Contabilidade de Custos. Para isso, segundo Neves e Viceconti (2017), usava-se o mesmo esquema das empresas comerciais para apuração do resultado, substituindo o item Compras pelo pagamento dos fatores que entraram na produção, sendo todos os gastos que foram efetuados na atividade industrial e que foram denominados de Custos de Produção. O ramo da contabilidade que controlava estes gastos passou a chamar-se contabilidade de custos.

2.3 CUSTOS OCULTOS

Além dos custos, já conhecidos, fixos, variáveis, diretos e indiretos, há também os custos ocultos. Suas definições são semelhantes entre diferentes autores. Furedy (2005) diz que custo oculto “é qualquer custo que não seja aparente na contabilidade, ou que não esteja imediatamente aparente, mas que seja importante para o processo de produção”. Ascher, Souza e Kudlawicz (2015) dizem que “o custo oculto pode ser um custo que não possui uma mensuração direta, como, por exemplo, um refugo de processo produtivo, mas sim que afeta a empresa de forma etérea como uma mão invisível dentro dos processos produtivos e administrativos da organização”. Outros autores também ressaltam a dificuldade mensuração dos custos ocultos, como Freitas, Araujo, Severiano e Almeida (2007) afirmam ser “um gasto referente à atividade de produção, no qual sua principal característica é ser de difícil mensuração.”

Savall e Zardet (1991) afirmam que é possível classificar os custos ocultos em cinco categorias: absenteísmo, acidentes de trabalhos e doenças profissionais (atestado médico), rotatividade de pessoal, qualidade não-conforme e falta de produtividade (ociosidade).

2.4 RAMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Quanto ao ramo de prestação de serviços, de acordo com Santos (2003, como citado em Silva e Severiano, 2011, pp. 499-508), a maioria das empresas de serviços, nunca teve a necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes e funcionou por décadas sem os sistemas tradicionais de custos, apenas com sistemas financeiros. Silva e Severiano (2011) afirmam que as empresas eram organizadas por departamentos funcionais, os orçamentos definidos para cada departamento ou centro de responsabilidade e o desempenho financeiro medido e gerenciado pela comparação dos resultados reais com os valores orçados, não sendo apurados os custos por meio de sistemas tradicionais de custeio.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CUSTOS OCULTOS

O papel da universidade no fomento à atividade inovativa das empresas tem sido objeto de diversos estudos que analisaram a importância dos conhecimentos gerados na universidade para o fomento dos esforços inovativos das empresas

(Klevorick, Levin, Nelson e Winter 1995). Dada a importância dos custos ocultos para o desenvolvimento de organizações preparadas para um mercado competitivo, são importantes as pesquisas realizadas acerca do assunto. Um estudo de Benin, Lisboa, Souza e Machado (2016) mostra que no período entre 2000 e 2015, apenas 37 periódicos, dos listados na ANPCONT, possuem publicações acerca do tema, totalizando apenas 16 artigos, o que representa apenas 0,22% do total de artigos publicados pelos periódicos analisados.

Buscando apresentar algumas pesquisas, envolvendo o tema, que foram utilizadas como base para esta, relacionamos no Quadro 1, as pesquisas, destacando seus autores, ano de publicação, tema e setor a que se aplicam.

Autores	Tema	Setor	A no
Josenildo Brito de Oliveira	Rastreando o Custo Oculto de inatividade numa empresa de serviços: A contribuição da amostragem do trabalho como método para medida de tempos improdutivos.	Prestação de serviço	2006
Amilka Ferreira Santos; Cosmo Severiano Filho; Lenita Villamarin Lopez Lessa; Maria Marta Araújo Leal de Oliveira	A Complexidade da medição da produtividade face às novas métricas de custos: estudo de caso em uma empresa hoteleira.	Prestação de serviço	2007
Paulo César Pereira da Silva; Cosmo Severiano Filho	Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil.	Prestação de serviço	2011
Silas Ferreira Reis de Oliveira; Milton Gomes Pacheco	Gerenciamento do Custo Oculto da não Qualidade na Produção de duas Pequenas Empresas da Região Metropolitana de Campinas.	Industrial	2013
Thaís Nicole Pereira Gomes; Carlos Campos Rezende; Yara Magaly Albano Soares; Daniela Cintia De Carvalho Leite Menezes	Identificação dos custos ocultos no processo de fabricação de produtos de uma indústria de bebidas localizada na Paraíba.	Industrial	2015
Wellington Silva Porto; Gleiciany Luiza Pereira da Silva Garvim Rengifo; José Arilson Souza; Deyvison de Lima Oliveira; Emanuel Fernando Maia de Souza	Desvelando o impacto dos custos ocultos da qualidade não-conforme.	Industrial	2016
Mayke Zatta Cavali; Nilton De Marchi; Alex Eckert; Marlei Salete Mecca	Identificação e mensuração dos custos ocultos em uma empresa fabricante de turbinas automotivas.	Industrial	2018
José Arilson De Souza; Márcia Eliza Moreira Da Rocha; Elder Gomes Ramos; Elizângela Maria Oliveira Custódio; Isabelly Caroline Gask De Souza	A geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro.	Prestação de serviço	2018

José Arilson Souza; Kássia Marques Poiani da Silva; Elder Gomes Ramos; Wellington Silva Porto; Isabelly Caroline Gask de Souza	Análise dos custos ocultos na produção de queijo muçarela em uma cooperativa no cone sul de Rondônia.	Industrial	2019
José Arilson Souza; Júnior Serafin; Elder Gomes Ramos; Joelson Agostinho de Pontes; Isabelly Caroline Gask de Souza	A importância da evidenciação e análise dos custos ocultos: um estudo no seguimento de oficina de motos.	Prestação de serviço	2019
Marcos Igor da Costa Santos; Paulo Amilton Maia Leite Filho; Maria Luiza da Costa Santos	Análise do Absenteísmo enquanto um tipo de Custo Oculto em uma Instituição de Ensino Pública.	Público	2020
Josielly Do Espírito Santo Inácio; Raquel dos Santos Pagani; José Arilson Souza	Análise do impacto dos custos ocultos no resultado operacional em uma academia de atividades físicas e musculação no cone sul de Rondônia.	Prestação de serviço	2020

Quadro 1. Relação de pesquisas realizadas sobre o tema

Fonte: Dados da pesquisa

É evidente, que tais estudos são importantes para que outros, como este, surjam e sejam aplicados a outros setores e tipos de empresas ou trabalhadores com mais profundidade focando em questões específicas do tema Custo Oculto.

3. METODOLOGIA

O tipo de pesquisa foi um estudo de caso de uma empresa de pequeno porte que realiza a atividade de serviços mecânicos na região do Cone Sul do Estado de Rondônia. De acordo com Gil (2011), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. A abordagem foi qualitativa. De acordo com Creswell (2014) a pesquisa qualitativa começa com pressupostos e o uso de estruturas interpretativas [...] abordando os significados que os indivíduos ou grupos atribuem a um problema social ou humano. A pesquisa foi de caráter exploratório e seguiu o método de raciocínio indutivo. Marques (2017) diz que no raciocínio indutivo partiremos de um estudo aprofundado de uma unidade individual com intuito de entender melhor o controle de fenômenos e levar para uma conclusão geral.

A técnica de pesquisa foi de observação direta, ou seja, visitas ao local para apontamento dos dados, que serviram para a análise da pesquisa, alinhado ao levantamento documental que foi feito com base nos dados da organização, após a identificação dos elementos correspondentes ao custo oculto. De acordo com Marconi e Lakatos (2022), observação é uma técnica de coleta de dados que tem como objetivo explorar e descrever fenômenos, ambientes, aspectos da vida social de um grupo. O procedimento seguinte foi a aplicação do método IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure), desenvolvido por Son e Park (1987). Com este modelo se buscou quantificar os valores dos custos ocultos e sua relação com a produtividade da empresa.

O levantamento dos dados ocorreu com a análise das peças contábeis disponíveis e ainda as visitas na empresa para apuração de informações importantes para os cálculos.

Diante dos dados apurados, foram construídas as tabelas e quadros onde foram apresentados os indicadores que compõem a análise de dados da pesquisa.

4. ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção iremos, com base nos dados coletados na empresa, descrever seu processo de prestação de serviço e apresentar os custos ocultos identificados nesse processo, além evidenciar seu impacto tanto na estrutura dos custos totais, quanto no resultado de seu exercício. A fim de preservar o nome da empresa objeto desta pesquisa, utilizaremos o pseudônimo Delta.

4.1 PROCESSO DE PRODUÇÃO DA EMPRESA DELTA

A empresa Delta, objeto dessa pesquisa, é uma empresa de pequeno porte do setor de prestação de serviços mecânicos, que fica localizada na região do Cone Sul do Estado de Rondônia.

A Figura 1, abaixo, demonstra todas as etapas do processo de prestação de serviços realizada pela empresa, nas quais, ao coletar dados, identificamos e mensuramos os custos ocultos presentes.

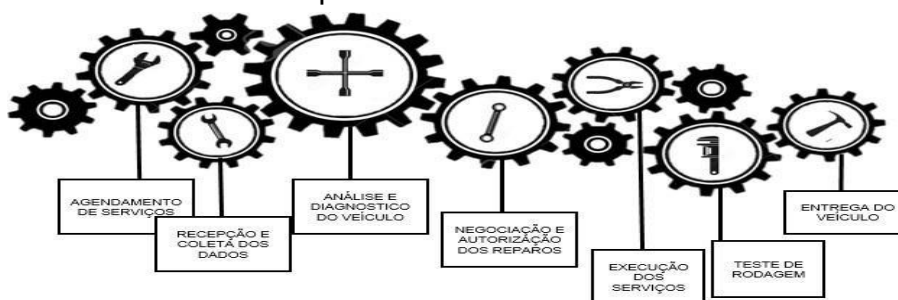


Figura 1. Etapas do processo de prestação de serviços

Fonte: Elaborado pelos autores.

Todas as etapas, presentes na Figura 1, são essenciais na realização das atividades da empresa.

4.2 ANÁLISE DOS CUSTOS OCULTOS

Com base na coleta de dados realizada junto a empresa Delta, realizamos os cálculos necessários para evidenciação dos custos ocultos na estrutura da empresa. A Tabela 1, a seguir, mostra os custos totais que foram utilizados para realização destes cálculos, referindo-se ao período de julho de 2021 a junho de 2022:

Tabela 1

Dados da empresa Delta

Dados	Valores/ Quantidades
Custo Fixo	R\$202.649,73
Custo Variável	R\$1.104.924,75
Custos Totais	R\$1.307.574,49
Unidades Produzidas	3.073
Mão-de-obra Total	R\$620.398,80

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com os valores totais identificados na Tabela 1, realizamos os cálculos necessários para identificação dos custos ocultos utilizando o Método IMPM (Integrated Manufacturing Performance Measure) desenvolvido por Son e Park (1987), sendo mensurados esses custos em quatro categorias: ociosidade, estoque de produto acabado, absenteísmo e atestados médicos

4.2.1 Cálculo dos custos ocultos

Apesar de o processo de prestação de serviços da empresa Delta passar por diversas etapas, os valores identificados que foram utilizados na mensuração dos custos ocultos foram considerados em sua totalidade, independente dos custos de cada etapa.

4.2.1.1 Ociosidade

De acordo com Pedrosa Neto (2009), a ociosidade é obtida através do tempo parado em horas das máquinas para cada dia, com fatores referentes a lapsos de falhas que se referem à interrupção do processo produtivo por alguma quebra, ou por qualquer motivo não programado. É utilizada a fórmula de Ineficiência Industrial (I.Ind.), para identificação desse tempo parado em percentual e aplicado à fórmula de ociosidade.

Tabela 2

Ineficiência Industrial

Ineficiência Industrial (I. Ind.)		
$I.Ind. = \text{tempo parado por dia em horas} \times 100$	$I.Ind. = 400$	16,00%
25	25	

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando o tempo de máquina parada na produção de 240 minutos, dentro de uma jornada de 12 horas de trabalho e sem considerar o turno da noite, tempo que não há a utilização dos equipamentos, não sofrendo assim os equipamentos qualquer desgaste, chegamos a uma ineficiência de 16,00%.

Baseado nesse percentual e nos demais dados apurados na empresa e utilizando a fórmula para quantificar os custos ocultos de ociosidade presentes no processo de prestação de serviços, identificamos os seguintes valores:

Tabela 3

Ociosidade

Volume médio da produção diária (VMPd)	10,24
Custo médio de produção unitária (CMPun)	R\$425,50
Tempo médio trabalhado no ano (TMTa)	300
Ineficiência Industrial (I.Ind.)	16%
Ociosidade = (VMPd)x(CMPun)x(TMTa)x(I.Ind)	R\$209.141,76

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.1.2 Estoque de produto acabado

De acordo com Freitas et. al. (2007), “ao armazenar um produto que tem uma representatividade elevada no capital imobilizado, ocorre uma redução de oportunidade de capital investido, logo o fato de estocar implica a presença de outros custos”.

Sendo assim, o custo de estoque com produto acabado, leva em consideração que a empresa estaria deixando de ganhar. O cálculo para identificar os custos com esse estoque é realizado a partir da multiplicação do valor do estoque pela taxa mínima de atratividade para empresa. Segundo Pedrosa Neto (2009), são utilizadas taxas do mercado financeiro como a Selic. Utilizamos a Taxa Selic acumulada de julho 2021 a junho de 2022, que foi de 8,39%.

Tabela 4

Estoque de produto acabado

Valor médio dos estoques de produto acabado (VMEPA)	R\$500.000,00
Índice para o valor de amortização (Ind. Am.)	13,75%
Estoque do produto acabado = (VMEPA) x (Ind. Am.)	R\$68.750,00

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.1.3 Absenteísmo

Segundo Souto, (1980 como citado em Santos, Leite e Santos, 2020, p. 60), absenteísmo compreende a ausência ao trabalho seja por motivo de doenças, acidentes de trabalho, ou pelo gozo de outros direitos, a exemplo da doação de sangue, participação em júris ou eleições e licença maternidade, fatores sociais (como doença de parentes, por exemplo), fatores culturais extras ou intraempresariais como emendar feriados, copa do mundo, feriados religiosos não oficiais, legalização de uma falta gerada por outra motivação não relacionada à saúde, etc.

Freitas et. al. (2007) diz que o Absenteísmo corresponde às faltas no ambiente de trabalho por motivos não justificados.

De acordo com Pedrosa Neto (2009), o valor de absenteísmo é obtido através do valor do custo médio do dia trabalhado pelo operário em relação ao número médio de faltas ocorridas durante o período em estudo.

Conforme Tabela 5, a seguir, para o valor do custo médio diário do trabalhador foi utilizado o valor de mão-de-obra citado na Tabela 1.

Tabela 5

Absenteísmo

Valor do custo médio diário do trabalhador (VCMDT)	R\$354,10
Tempo médio de afastamento em dia trabalhado (TMADT)	16
Absenteísmo = (VCMDT) x (TMADT)	R\$5.665,54

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.1.4 Atestado Médico

De acordo com Neto (2009), custos com atestado médico se referem às faltas de funcionários por motivos justificados, com a apresentação de atestado médico, se tratando especificamente às faltas por motivos de saúde.

Nesse caso, é realizado o mesmo cálculo utilizado para o item anterior, absenteísmo.

Tabela 6

Atestado médico

Valor do custo médio diário do trabalhador (VCMDT)	R\$144,62
Tempo médio de afastamento em dia trabalhado (TMADT)	102,7
Atestado médico = (VCMDT) x (TMADT) R\$ 676,20	R\$14.851,97

Fonte: Dados da pesquisa

Seguindo o método IMPM, depois de identificados os custos ocultos em cada categoria: ociosidade, estoque de produto acabado, absenteísmo e atestados médicos, relacionamos na tabela 7, todos esses custos ocultos do período analisado na empresa Delta.

Tabela 7
Custos ocultos (valor anual para 2021)

Categoria	Valor
Ociosidade	R\$209.141,76
Estoque de Produtos Acabados	R\$76.431,59
Absenteísmo	R\$6.507,68
Atestado Médico	R\$14.851,97
Total	R\$306.933,00

Fonte: Dados da pesquisa

Assim, o valor total de custos ocultos, identificados, foi de R\$ 306.933,00, conforme tabela.

4.2.2 Produtividade econômica

O IMPM, é um modelo de desempenho global de produção que se utiliza das medidas econômicas de produtividade, qualidade e flexibilidade. Segundo Son e Park (1987), criadores desse método, a produtividade é uma medida de desempenho de fabricação que indica a eficiência de uma empresa.

Os valores da tabela seguinte tratam de dados coletados na empresa Delta, e que são utilizados no cálculo de custos envolvidos em sua produtividade.

Tabela 8
Valores financeiros da empresa Beta

Dados	Valores
Receita total	R\$1.853.237,31
Mão-de-obra Direta	R\$521.134,99
Material direto	R\$347.920,16
Energia elétrica	R\$43.200,00
Depreciação	R\$140.042,11
Instalações	R\$126.564,00

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com Son e Park (1987), as medidas de desempenho desenvolvidas no método IMPM, como produtividade, podem ser úteis no planejamento estratégico, uma vez que não apenas avaliam o desempenho de fabricação passado ou atual, mas também preveem o efeito do investimento de capital no desempenho futuro. De acordo com Neto (2009), a fim de identificar o impacto dos custos ocultos na empresa, são feitos cálculos a partir da seguinte fórmula: $\text{Produtividade Econômica} = \frac{\text{Receita Total da Empresa}}{P_x}$. Sendo P_x , os custos tangíveis apresentados na tabela 8. Dessa forma temos, primeiramente, os índices de produtividade econômica com base nos custos tangíveis do processo:

Tabela 9
Produtividade econômica

Medidas	Fórmula	Índice
Produtividade Econômica da MOD (P1)	Rt/MOD	12,78
Produtividade Econômica da MD (P2)	Rt/MP	1,79
Produtividade Econômica da Energia Elétrica (P3)	$Rt/\text{Energia Elétrica}$	253,68
Produtividade Econômica da Depreciação (P4)	$Rt/\text{Depreciação}$	41,78
Produtividade Econômica das Instalações (P5)	$Rt/\text{Instalações}$	55,89

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.3 Relação entre os custos ocultos e a produtividade econômica

Quanto a produtividade econômica com a participação de custos ocultos, Freitas et. al. (2007) apresenta em sua pesquisa passos para encontrá-la, conforme quadro a seguir.

1° Determinar o percentual do custo tangível envolvido no Px;
2° Calcular esse percentual do total dos custos ocultos;
3° Aplicar esse valor ao denominador de Px e somá-lo ao custo tangível;
4° Efetuar as operações matemáticas para encontrar Px.

Quadro 2. Passos para encontrar a produtividade econômica com custos ocultos

Fonte: Freitas et. al. (2007)

A fim de atender ao primeiro passo, de acordo com Neto (2009), para identificar os valores dos índices com custo oculto, inicialmente, identifica-se o percentual, ou impacto de cada um dos custos tangíveis sobre o custo total de produção, conforme abaixo.

Tabela 10

Custos de produção

Itens	Custo de produção	%
MOD	R\$521.134,99	44,21%
MP	R\$347.920,16	29,51%
Energia elétrica	R\$43.200,00	3,66%
Depreciação	R\$140.042,11	11,88%
Instalações	R\$126.564,00	10,74%
Total	R\$1.178.861,27	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Seguindo os passos de Freitas et. al. (2007), o segundo passo implica na aplicação dos percentuais da tabela 10, que trata da participação dos custos tangíveis nos custos totais, sobre os custos ocultos, fazendo assim um rateio de custos ocultos com base nos custos tangíveis. Por exemplo, multiplica-se os custos ocultos totais de R\$306.933,00 pelo percentual de Mão-de-obra Direta, tendo assim: $R\$306.933,00 \times 44,21\% = R\$135.695,08$. Assim, sabemos que do total de custos ocultos, esse valor resultante da multiplicação feita, refere-se especificamente aos custos ocultos com mão-de-obra direta, impactando assim na produtividade econômica da MOD.

No terceiro passo, é necessário somar o valor do custo oculto rateado com o valor do custo tangível, identificado anteriormente. Dando continuidade ao exemplo temos: $R\$135.695,08 + R\$521.134,99 = R\$656.830,07$.

No quarto, e último passo, calculam-se os custos na produtividade, com custos ocultos, de acordo com a mesma fórmula utilizada anteriormente para cálculo dos custos na produtividade sem os custos ocultos. Então, dividimos a Receita Total, pelo atual valor de custos, que soma custos tangíveis com custos ocultos. Assim temos:

$R\$1.853.237,31 / R\$656.830,07 = 2,82$ que é o Índice de Produtividade Econômica do custo de MOD (P1).

Ao seguir os passos para todos os itens da tabela 10, identificamos os índices de todos eles, conforme tabela a seguir.

Tabela 11

Índice de produtividade econômica com custo oculto

Índice com custo oculto	P1	P2	P3	P4	P5
Determinar o percentual do custo tangível	44,21%	29,51%	3,66%	11,88%	10,74%
Calcular esse percentual do total dos custos ocultos	R\$ 135.695,08	R\$ 90.575,93	R\$ 11.233,75	R\$ 36.463,64	R\$ 32.964,60
Aplicar esse valor ao denominador de Px e somá-lo ao custo tangível	R\$ 656.830,07	R\$ 438.496,09	R\$ 54.433,75	R\$ 176.505,75	R\$ 159.528,60
Efetuar as operações matemáticas para encontrar Px	2,82	4,23	34,05	10,50	11,62

Fonte: Dados da pesquisa

Além de identificar o impacto dos custos ocultos, já mensurados, na produtividade da empresa Delta, foi feita uma comparação entre o índice de produtividade considerando os custos ocultos e o índice de produtividade econômica sem considerar esses custos, e sua variação, conforme abaixo:

Tabela 12

Índices de produtividade econômica

Produtividade econômica	Índice sem custo oculto	Índice com custo oculto	Variação (s/co) - (c/co)
P1	3,56	2,82	0,74
P2	5,33	4,23	1,10
P3	42,90	34,05	8,85
P4	13,23	10,50	2,73
P5	14,64	11,62	3,02

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 ANÁLISE DOS FATOS OBSERVADOS

Nas análises realizadas, visando a identificação do impacto dos custos ocultos nos resultados da empresa Delta, foram identificados custos ocultos totais de R\$306.933,00. As categorias de custos ocultos analisadas foram ociosidade, estoque do produto acabado, absenteísmo e atestado médico.

Dentro dos custos ocultos totais, os custos ocultos com ociosidade, que tratam de interrupção do processo de prestação de serviço, em decorrência do tempo parado das máquinas, foram de R\$209.141,76, o que representam 68,14% do total de custos ocultos.

Os custos ocultos com estoque de produto acabado, que se referem ao armazenamento de valores que poderiam estar sendo aplicados em investimento com maior liquidez, foram de R\$76.431,59, representando 24,90% dos custos ocultos totais.

Os custos ocultos com absenteísmo, que correspondem aos custos com faltas injustificadas, identificados, foram de R\$6.507,68, sendo 2,12% dos custos ocultos totais.

Quanto aos custos com atestado médico, que se assemelham aos custos com absenteísmo, porém se tratando especificamente as faltas justificadas com apresentação de atestados médicos, foram identificados R\$14.851,97, que representam 4,84% dos custos ocultos totais.

Sendo os custos tangíveis totais, os que constam nas demonstrações contábeis da empresa Delta, portanto os únicos custos considerados para apuração do Lucro da empresa, é válido comparar os custos ocultos com estes, a fim de identificar sua relevância na apuração dos resultados da empresa, caso fossem considerados, assim como os tangíveis.

Sendo assim, identificamos que o valor dos custos ocultos totais equivale a 26,04% do total de custos tangíveis, o que significa que haveria um aumento nesse percentual dos custos considerados nas demonstrações contábeis da empresa, reduzindo mais ainda seu lucro ao final do exercício. Consideramos ser um valor relevante, o que refirma a importância de seu controle.

Em relação a produtividade, identificamos primeiro os índices de produtividade econômica sem considerar os custos ocultos, sendo o maior índice, entre os custos

tangíveis, o Índice de Produtividade Econômica de Energia Elétrica (P3), que foi de 42,90.

Ao analisar a produtividade com a participação dos custos ocultos, a energia elétrica permaneceu sendo o item com maior índice de produtividade econômica, sendo de 34,05. Além disso, na variação identificada, comparando os custos com produtividade com e sem a participação dos custos ocultos, a energia também possui maior valor, tendo maior redução de produtividade, comparada os demais itens.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa tem por objetivo identificar os custos ocultos de uma empresa de pequeno porte, prestadora de serviços mecânicos, localizada no cone Sul de Rondônia, agregando assim, para um maior número de pesquisas que tratam dos custos ocultos, o que reforça a importância de seu controle.

Após análises, foram identificados os custos ocultos presentes na prestação de serviços da empresa, bem como pôde-se perceber sua relevância ao compará-los com os custos tangíveis. Sendo equivalentes a 26,04% dos custos totais considerados nas demonstrações contábeis, o que atendeu, assim, a problematização proposta na pesquisa.

Assim, concluímos que o controle de custos ocultos, ainda que eles sejam de difícil mensuração, conforme já mencionado, é importante dada sua relevância sobre os resultados da empresa. E, ainda que não estejam aparente nas demonstrações contábeis da empresa, não deixam de impactar em seu resultado. Considera-los é essencial para tornar o seu controle uma medida realizada pela empresa.

Consideramos, também, que, não apenas, identificar os impactos dos custos ocultos, na empresa, seja relevante, mas também procurar formas de reduzi-los, reduzindo assim seu impacto.

Destacamos como limitações para realização da pesquisa o controle gerencial da empresa, que se mostrou frágil, permitindo uma possibilidade de pequenas variações nos dados.

Sugere-se, para futuras pesquisas, identificar meios e métodos que visem a redução dos custos ocultos, além da comparação dos métodos já existentes para identificação de custos ocultos, principalmente dentro de um mesmo setor, como o de prestação de serviços, além de pesquisas de identificação dos custos ocultos e seus impactos em outros ramos.

6. REFERÊNCIAS

- Ascher, D., Souza, A., Kudlawicz, C. (2015, outubro). **Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico**. *Anais do VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Benin, M. M., Lisboa, S. M., Souza, M. A., Machado, D. G. (2016) **Custos Ocultos: Um Estudo das Características das Publicações em Periódicos Nacionais de Contabilidade**. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 19 (2), 274-291.
- Cavali, M. Z., Marchi, N., Eckert, A., Mecca, S. M. (2018) Identificação e mensuração dos custos ocultos em uma empresa fabricante de turbinas automotivas. *Revista Gestão Industrial*, 14 (1), 199-234.
- Conselho Federal De Contabilidade. NBC TG 1000: **Contabilidade para pequenas e médias empresas**. Brasília, DF, 2016.
- Creswell, J. W. (2014) **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa: escolhendo entre cinco abordagens**. Porto Alegre, RS: Penso.
- Femenick, T. (2008) A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e

“custos ocultos”. *Revista UNI-RN*, 4 (1), p. 49.

Fonseca, R. C. (2009) **Metodologia do trabalho científico**. Curitiba, PR: IESDE.

Freitas, J. B., Araujo, I. C. J., Severiano, S. C. F., Almeida de, M. L. (2007, outubro).

A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. *Anais IV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia da Associação Educacional Dom Bosco*, Resende, RJ, Brasil.

Furedy, C. (2005) **Resíduos orgânicos a baixo custo**. *Revista de Agricultura Urbana*, 20 (6),1–6.

Gil, A. C. (2011) **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo, SP: Atlas

Gomes, T. N. P., Rezende, I. C. C., Soares, Y. M. A., Menezes, D. C. C. L. (2015, novembro) **Identificação dos custos ocultos no processo de fabricação de produtos de uma indústria de bebidas localizada na paraíba**. *Anais do XXII Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil.

Inácio, J. E. S., Pagani, R. S., Souza, J. A. (2020, novembro) **Análise do impacto dos custos ocultos no resultado operacional em uma academia de atividades físicas e musculação no cone sul de Rondônia-Brasil**. *Anais do XXVII Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Brasil.

Klevorick, A.; Levin, R.; Nelson, R.; Winter, S. (1995) **On the sources and significance of inter industry differences in technological opportunities**. *Research Policy* 24, 185-205.

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007) **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Brasília, DF. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm

Marconi, M. A, Lakatos, E. M. (2022) **Metodologia científica**. São Paulo, SP: Atlas.

Marques, J. R. (2017) **Raciocínio indutivo e dedutivo: Conhecendo os conceitos e suas principais diferenças**. Recuperado de: <https://www.ibccoaching.com.br/portal/comportamento/raciocinio-indutivo-e-dedutivo-conceitos-principais-diferencas/> Acesso em 11 de jun. 2022

Martins, E. (2010) **Contabilidade de Custos**. São Paulo, SP: Atlas.

Neves, S., Viceconti, P. (2017) **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo, SP: Saraiva Educação S.A..

Oliveira, J. B. (2006, outubro) **Rastreado o custo oculto de inatividade numa empresa de serviços: a contribuição da amostragem do trabalho como método para medida de tempos improdutivo**. *Anais do XIII Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Belo Horizonte, MG, Brasil.

Oliveira, S. F. R., Pacheco, M. G. (2013, novembro) **Gerenciamento do Custo Oculto da não Qualidade na Produção de duas Pequenas Empresas da Região Metropolitana de Campinas**. *Anais do XX Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Uberlândia, MG, Brasil.

Pedrosa Neto, C. (2009) **Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica**. João Pessoa, RN. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 106 p.

Porto, W. S., Rengifo, G. L. P. S. G., Souza, J. A., Oliveira, D. L., Souza, E. F. M. (2016, novembro). **Desvelando o impacto dos custos ocultos da qualidade não conforme**. *Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Porto de Galinhas, PE, Brasil.

Santos, A. F., Severiano, C. Fo., Lessa, L. V. L., Oliveira, M. M. A. L. A. (2007,

- dezembro) **Complexidade da medição da produtividade face às novas métricas decustos: estudo de caso em uma empresa hoteleira.** *Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, João Pessoa, PB, Brasil.
- Santos, M. I. C., Leite, P. A. M. Fo., Santos, M. L. C. (2020) **Análise do Absenteísmo Enquanto um Tipo de Custo Oculto em uma Instituição de Ensino Pública.** *Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*, 10 (2), 57-65.
- Savall, H., Zardet, V. (1991) *Maitriser lês coúts et les performances cachês.* Paris:Ed. Economica.
- Silva, P. C. P., Severiano, C. Fo. (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. Recuperado de: <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2011000300005>.
- Son, Y. K., Park, C. S. (1987) **Economic measure of productivity, quality and flexibility in advanced manufacturing systems.** *Journal of Manufacturing Systems*, 6 (3).
- Souza, J. A., Rocha, M. E. M., Ramos, E. G., Custódio, E. M. O., Souza, I. C. G. (2019, novembro) **A geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro.** *Anais do XXVI Congresso Brasileiro de Custos – ABC*, Curitiba, PR, Brasil.
- Souza, J. A., Serafim, J., Pontes, J. A., Ramos, E. G., Souza, I. C. G. (2019, novembro) **A importância da evidenciação e análise dos custos ocultos: um estudo no seguimento de oficina de motos.** *Anais XXVI do Congresso Brasileiro de Custos - ABC*, Curitiba, PR, Brasil.
- Souza, J. A., Silva, K. M. P., Ramos, E. G., Porto, W. S.; Souza, I. C. G. (2019) **Análise dos custos ocultos na produção de queijo muçarela em uma cooperativa no cone sul de Rondônia.** *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 81–101.