

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE TECNOLOGIA – CT
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

PAULO CÉSAR PEREIRA DA SILVA

RASTREAMENTO DOS CUSTOS OCULTOS EM OPERAÇÕES DE SERVIÇOS: ESTUDO DE CASO EM UMA SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA COM CONTROLE ESTATAL NA PARAÍBA

JOÃO PESSOA
2008

BIBLIOTECA CENTRAL - UFPB

PAULO CÉSAR PEREIRA DA SILVA

RASTREAMENTO DOS CUSTOS OCULTOS EM OPERAÇÕES DE SERVIÇOS: ESTUDO DE CASO EM UMA SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA COM CONTROLE ESTATAL NA PARAÍBA

Dissertação submetida à apreciação da banca examinadora do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal da Paraíba, como procedimento parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Área de Concentração: Gerência da Produção de Bens e Serviços

Orientador: Prof. Dr. Cosmo Severiano Filho

CE
658.5(043)
S586r

JOÃO PESSOA

2008

D; UFPB/CT/Engenharia de Produção
03.03.2009

S586r Silva, Paulo César Pereira da
Rastreamento dos custos ocultos em operações de serviços: estudo de caso em uma sociedade de economia mista com controle estatal na Paraíba / Paulo César Pereira da Silva - João Pessoa, 2008.

131f. il.:

Orientador: Prof. Dr. Cosmo Severiano Filho

Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) PPGEP / Centro de Tecnologia / Campus I / Universidade Federal da Paraíba – UFPB.

1. Custos 2. Custos ocultos 3. Serviços 4. Serviços públicos I.Título.

BS/CT/UFPB CDU: 658.5 (043)

PAULO CÉSAR PEREIRA DA SILVA

RASTREAMENTO DOS CUSTOS OCULTOS EM OPERAÇÕES DE SERVIÇOS: ESTUDO DE CASO EM UMA SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA COM CONTROLE ESTATAL NA PARAÍBA

Dissertação apreciada e APROVADA em 18 de abril de 2008, como procedimento parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal da Paraíba.

Área de Concentração: Gerência da Produção de Bens e Serviços.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Cosmo Severiano Filho, Dr.
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
Orientador

Prof. Luiz Bueno da Silva, Dr.
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
Examinador Interno

Prof. Paulo Roberto Cavalcante, Dr.
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
Examinador Externo

Prof. Maurílio José dos Santos, Dr.
Universidade Federal da Pernambuco – UFPE
Examinador Externo

UFPB / BIBLIOTECA CENTRAL
02706
BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPR

"Feliz aquele que transfere
o que sabe e aprende
o que ensina."

Cora Coralina, poetisa (1899-1985)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Paulo e Espedita, Cândida (Candira) e José (*In memorian*), pelo exemplo de perseverança, pela luta incansável e pela educação a mim proporcionada.

Aos meus irmãos, Corrinha (I), Jane, Fátima, Ivete, Corrinha (II), Beta, Lica, Mércia, Carlos (*In memorian*), Wilson, João, Marcos, Ricardo, Marcelo, Antônio, por acreditarem em mim e pelo apoio dado em todos os momentos.

Aos meus sobrinhos, Anna Beatriz, Palloma, Carla Roberta, Marcos Alexandre, Max Allan, Fhabyann, Felipe Sócrates e os demais, pelo amor e carinho.

Aos demais familiares pela estima e apreço para comigo.

Ao meu eterno amigo e professor, Dr. Cosmo Severiano Filho, sem o qual parte dessa conquista não teria o mesmo sabor, carinhosamente chamado de "*Teacher*".

Aos meus amigos e companheiros de trabalho pela ajuda mútua e compreensão diária, os quais prefiro não detalhar para não cometer o pecado da omissão, em especial aos que trabalham na Gerência Financeira, no SISCRED e as "meninas" da Biblioteca da CINEP.

Aos também amigos, Ednadi Batista, Delson, Lúcia Gonçalves e Jurdandi Eufrasino, pelo incentivo, apoio e colaboração.

Aos diretores da CINEP, Tadeu Couto, Hélio Cunha Lima, Gustavo Henrique e Fred Gaudêncio, pelo apoio e liberação da empresa para realização do estudo de caso.

Aos meus amigos da graduação em Ciências Contábeis da UFPB, turma 99.2, especialmente, Filipe Santos, Kleber e Sammara.

Ao meu eterno professor do Departamento de Contabilidade, Dr. Paulo Roberto pela paciência nos tempos de graduação e colaboração nos tempos da pós-graduação, e aos professores Luiz Bueno da Silva e Maurílio José dos Santos pela presteza e pronto atendimento na participação da banca examinadora.

À Coordenação, Professores e Funcionários do Programa de Pós-Gradução em Engenharia de Produção, pela dedicação e apoio dispensados.

À todos que de forma direta ou indireta contribuíram efetivamente para esta realização pessoal.

Ao meu eterno amigo,
ídolo, companheiro,
confidente fiel e acima de
tudo PAI – Paulo Nunes da Silva.

DEDICO.

SILVA, Paulo César Pereira da. **Rastreamento dos custos ocultos em operações de serviços:** estudo de caso em uma sociedade de economia mista com controle estatal na Paraíba. 131f. (Dissertação de Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. João Pessoa, 2008.

RESUMO

A evolução da economia de serviços não é mais uma simples evidência. A literatura disponível registra esta constatação, inclusive no âmbito dos serviços públicos. O crescimento do setor requer ajustamentos nas estruturas das organizações, nos comportamentos dos colaboradores e nos sistemas de procedimentos. O rastreamento, identificação, apuração e análise dos custos associados às operações de serviços, inclusive os de natureza pública, apresentam-se como uma necessidade inevitável ao correto gerenciamento das organizações. Esta pesquisa investiga os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba, à partir de um estudo de caso. A evidência de custos ocultos em operações de serviços e a ausência de metodologias para a sua apuração constituem o marco teórico deste trabalho, o qual utilizou-se de um conjunto de procedimentos para a sua execução. A aplicação da matriz 5Q1C e o uso de um *framework* adaptado, foram fundamentais na elucidação da questão-problema. Os resultados obtidos apontam para a existência de custos ocultos no processo estudado, tais como: esperas, movimentação inútil, re-trabalho, absenteísmo e ociosidade. A pesquisa tem como conclusão que estes custos são evitáveis e que as empresas padecem de metodologia que promovam a apuração e análise destes custos. Como recomendações finais, tem-se a sugestão de estudos, voltados à metodologia de procedimentos para a correta identificação, rastreamento, determinação e análise de custos ocultos em operações de serviços.

Palavras-chave: Custos. Custos Ocultos. Serviços. Serviços Públicos.

SILVA, Paulo César Pereira da. **Tracking the hidden costs of services operations:** case study in a society of joint economy with state control in state of Paraíba. 131 f.(Dissertação de Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. João Pessoa, 2008.

ABSTRACT

The development of services economy is no longer a simple question of evidence. The available literature demonstrates this finding, including within the public services itself. The growth of the sector requires adjustments in the structures of organisations, in the behaviour of collaborators and in the systems and procedures. The tracking, identification, assessment and analysis of the costs associated with the services operations, including those of public nature, are inevitable as a necessity to correct organization management. This research investigates the most frequent hidden costs in services in a society of joint economy with state control in the state of Paraiba, from a case study. The evidence of hidden costs in operations services and the lack of methodologies for the assessment are the theoretical framework of this study, thereby; a set of procedures for its implementation was used. The application of the matrix 5Q1C and the use of an adapted framework were fundamental in the elucidation of the problem-issue. The results obtained point to the existence of hidden costs in the process studied, such as: waiting time, useless movement, re-work, absenteeism and idleness. The research concludes that these costs could have been avoided and that the companies lack methodology which promotes the assessment and analysis of these costs. As final recommendations, further suggestion for studies was recommended, focusing on the methodology of procedures for correct identification, tracking, determination and analysis of hidden costs in operations services.

Keywords: Costs. Hidden Costs. Service. Public Utilities.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Participação das unidades da federação na receita bruta de serviços 1998/2004 24
Figura 2 - Diferenciação entre custo e despesa 31
Figura 3 - Características dos termos usados em custos 32
Figura 4 - Custos fixos totais (CF) 34
Figura 5 - Custos variáveis totais (CV) 35
Figura 6 - Separação dos custos 37
Figura 7 - *Performance* Econômica 42
Figura 8 - O *continuu* entre produtos e serviços 45
Figura 9 - Ciclo operacional dos serviços 47
Figura 10 - Os serviços são intangíveis 49
Figura 11 - Componentes de custos ocultos 53
Figura 12 - Efeitos dos custos ocultos 55
Figura 13 - Custos ocultos segundo a *performance* econômica 56
Figura 14 - Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos 57
Figura 15 - Matriz 5Q1C 68
Figura 16 - *Framework*: rastreamento, identificação, apuração e análise dos custos ocultos na indústria têxtil 69
Figura 17 - *Framework* adaptado para rastreamento, identificação, apuração e análise dos custos ocultos nos serviços 71
Figura 18 - Procedimentos operacionais da pesquisa 72
Figura 19 - Pirâmide organizacional da CINEP 75
Figura 20 - Organograma da presidência 76
Figura 21 - Organograma da DIRAF 76
Figura 22 - Organograma da DIDEC 77
Figura 23 - Organograma da DIROP 77
Figura 24 - Paraíba: distribuição espacial dos municípios que contêm empresas beneficiárias do FAIN/ICMS no período de 2003 à agosto de 2006 79
Figura 25 - Atividades relacionadas à concessão de crédito FAIN/ICMS 82

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Participação dos segmentos nos Serviços não-financeiros - Brasil – 2005 23
Gráfico 2 - Participação das Grandes Regiões na receita bruta de serviços das empresas de serviços não-financeiros - 2000/2005 24
Gráfico 3 - Participação das Grandes Regiões no número de pessoas ocupadas das empresas de serviços não-financeiros - 2000/2005 25
Gráfico 4 - Comparativo da demanda em relação à assinatura dos contratos 85
Gráfico 5 - Investimento total em 2006 86
Gráfico 6 - Inserção de mão-de-obra no mercado de trabalho 86
Gráfico 7 - Demanda por ramo de atividade 88
Gráfico 8 - Classificação segundo o tipo de empreendimento 89
Gráfico 9 - Juros e Amortizações de Empréstimos 100

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPR

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Sociedades de economia mista com controle estatal federal em 2000 20
Quadro 2 - Cinco categorias de estruturas 40
Quadro 3 - Indicadores de disfuncionamentos como indicadores de estruturas e comportamentos 41
Quadro 4 - Propriedades dos serviços 51
Quadro 5 - Variáveis de investigação 67
Quadro 6 - Nível de instrução dos colaboradores 78
Quadro 7 - Quantidade de empresas participantes do sistema FAIN/ICMS em 2006 84
Quadro 8 - Quantidade de empresas participantes do sistema FAIN/ICMS com e sem contratos assinados em 2006 84
Quadro 9 - Aferição do número de empresas beneficiadas, investimentos e mão-de-obra projetados conforme ramo de atividades 87
Quadro 10 - Tipos de empreendimentos 88
Quadro 11 - ICMS total do Estado da Paraíba 89
Quadro 12 - Investimentos de 2003 a 2006 90
Quadro 13 - Recolhimento por cidade em 2006 91
Quadro 14 - Objetos de custeamento do processo 96
Quadro 15 - Recursos Consumidos em 2006 96
Quadro 16 - RH: Custos diretos e indiretos 99
Quadro 17 - Recursos Consumidos em 2006 99
Quadro 18 - Amortização e juros de empréstimos 99
Quadro 19 - Recursos Materiais Consumidos em 2006 100
Quadro 20 - Fato Gerador de Custos Ocultos do Processo 104

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPR

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Elementos de Custos Ocultos do Processo 101
Tabela 2 - Periodicidade dos Custos Ocultos do Processo 104
Tabela 3 - Relevância dos Custos Ocultos do Processo 105
Tabela 4 - Evitabilidade dos Custos Ocultos do Processo 106
Tabela 5 - Formas de Identificação dos Custos Ocultos do Processo 107
Tabela 6 - Estimativas de Custos Ocultos do Processo 107
Tabela 7 - Descrição e Atendimento dos Objetivos do Estudo 112

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividades

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AP – Autorização de Pagamento.

CAGEPA – Companhia de Água e Esgotos do Estado da Paraíba

CAPN – Contrato de Atividades Periodicamente Negociáveis

CBTU - Companhia Brasileira de Trens Urbanos

CDRM – Companhia de Recursos Minerais

CEHAP – Companhia de Habitação Popular

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CF – Custos Fixos

CGU – Controladoria Geral da União

CINEP – Companhia de Desenvolvimento da Paraíba

CNSF – Companhia de Navegação do São Francisco

CODATA – Companhia de Processamento de Dados da Paraíba

COLONE – Companhia de Colonização do Nordeste

CPRM – Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais

CV – Custos Variáveis

DI – Distrito Industrial.

DI´s – Distritos Industriais

DIDEC – Diretoria de Desenvolvimento Econômico.

DIRAF – Diretoria Administrativa e Financeira.

DIROP – Diretoria de Operações.

DOCAS – Companhia Docas da Paraíba

ENASA – Empresa de Navegação da Amazônia

FAIN – Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba.

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FEE – *Federation des Experts Contables Européens*

FMAC – *Financial and Management Accountig Committee*

GAPRE – Gabinete da Presidência

GRH – Gerência de Recursos Humanos

IASC – *International Accounting Standard Committee*

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPR

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

IFAC – *International Federation of Accountants*

INB – Indústrias Nucleares do Brasil S.A.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

ISEOR – Instituto de Sócio-Economia das Empresas e das Organizações.

LIFESA – Laboratório Farmacêutico da Paraíba S.A.

MAA – Ministério da Agricultura e do Abastecimento

MCT – Ministério da Ciência e Tecnologia

MME – Ministério de Minas e Energia

MT – Ministério dos Transportes

NC – Nível Corporativo

NE – Nota de Empenho.

NG – Nível Gerencial

NO – Nível Operacional

NP – Nota de Pagamento.

NUCLEP – Nuclebras Equipamentos Pesados S.A.

PAP – Plano de Ações Prioritárias

PAS – Pesquisa Anual de Serviços

PIB – Produto Interno Bruto

PPA – Plano Plurianual.

QDD – Quadro de Detalhamento da Despesa.

R$ - Moeda Nacional.

RO – Reserva Orçamentária.

RRFSA – Rede Ferroviária Federal S.A.

SERASA – Centralizadora dos Serviços dos Bancos S.A.

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SISCRED – Sistema de Crédito.

SNBP – Serviço de Navegação da Bacia do Prata S.A.

STC's – Sistemas Tradicionais de Custeio

TCE – Tribunal de Contas do Estado da Paraíba

TRENSURB – Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A.

VALEC – VALEC Eng. Construções e Ferrovias S.A.

SUMÁRIO

CAPÍTULO I - CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL DA PESQUISA **17**
1.1 Formulação do problema da pesquisa **17**
1.2 Justificativa da pesquisa realizada **21**
1.3 Objetivos da pesquisa **27**
1.3.1 Objetivo geral 27
1.3.2 Objetivos específicos 27
1.4 Estrutural geral da dissertação **28**
CAPÍTULO II – ESTADO DA ARTE **29**
2.1 Conceituação geral dos custos **29**
2.2 Classificação dos custos **33**
2.3 Custos em operações de manufatura **43**
2.4 Operações de serviços: conceitos, definições, ciclo operacional **44**
2.5 Propriedades dos serviços **48**
2.6 Custos em operações de serviços **52**
2.7 A Natureza oculta dos custos **52**
2.8 Conceitos e Definições para Custos Ocultos **54**
2.9 Origens dos custos ocultos **56**
2.10 Elementos de custos ocultos **58**
2.11 Custos ocultos em serviços **59**
2.12 Formas de tratamento dos custos ocultos **60**
2.13 Empresas de serviços organizadas sob a forma de sociedade de economia mista com controle estatal **63**
2.14 Considerações conclusivas do capítulo **64**
CAPÍTULO III - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS **66**
3.1 Método da pesquisa **66**
3.2 Ambiente da pesquisa **66**
3.3 Variáveis de investigação **67**
3.4 Dados da pesquisa **68**
3.5 Instrumento de coleta de dados **68**
3.6 Tratamento e análise dos dados **68**
3.7 *Framework* em custos ocultos **69**

3.8 Fluxograma da pesquisa **72**
CAPÍTULO IV - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA **73**
4.1 Caracterização geral da empresa estudada **73**
4.1.1 Ambiente 73
4.1.2 Estrutura 74
4.1.3 Processos 78
4.2 Descrição do processo objeto de estudo **80**
4.2.1 Atividades componentes 81
4.2.2 Representação gráfica 82
4.2.3 Lead-time 83
4.2.4 Volume / escala do processo 84
4.2.5 Responsabilidades 92
4.2.6 Clientes externos 93
4.2.7 *Output´s* do processo estudado 93
4.3 Custeamento do processo objeto de estudo **94**
4.3.1 Controladoria do processo 94
4.3.2 Bases de dados 95
4.3.3 Recursos de custeamento (*hardwares*, *softwares*, etc) 96
4.3.4 Objetivos do custeamento 97
4.3.5 Interpretação, usos e aplicações do custeio 97
4.3.6 Endereçamento e responsabilidades do processo de custeamento 98
4.3.7 Custos tangíveis do processo 99
4.3.8 Custos ocultos do processo 101
4.3.9 Rastreamento dos custos ocultos do processo 102
4.4 Comportamento de custos ocultos do processo estudado **103**
4.4.1 Fato gerador 103
4.4.2 Periodicidade 104
4.4.3 Ordem de relevância 105
4.4.4 Ordem de evitabilidade 106
4.4.5 Formas de identificação 107
4.4.6 Impacto financeiro (estimativa) 107
CAPÍTULO V - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES **109**
5.1 Conclusões da pesquisa **109**

5.2 Recomendações à empresa estudada 112
5.3 Recomendações para pesquisas futuras 113
REFERÊNCIAS 114
APÊNDICE 117
INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS 117

Capítulo I

"Os homens úteis que fazem algo útil não se incomodam de serem tratados como inúteis. Mas os inúteis se julgam importantes e escondem toda a sua incompetência atrás da autoridade."
A.D.

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL DA PESQUISA

Este capítulo apresenta de forma contextualizada o problema da pesquisa, inclusive efetuando relato sobre outras sociedades de economias mistas com controle estatal, visando valorar a importância do estudo, com a conseqüente representatividade dessas empresas para o contexto e economia nacional, bem como a explanação sobre a justificativa da realização da pesquisa e seus objetivos à serem atingidos.

1.1 Formulação do problema da pesquisa

A continuidade e o bom desempenho das organizações no mundo globalizado, de concorrência acirrada e da busca incessante pela redução de custos, bem como a idéia de produzir mais com menos, dependem de como as mesmas gerenciam, alocam, conhecem e mensuram todos os custos do processo produtivo.

O tratamento dado aos custos, tanto na esfera do chão de fábrica, ou seja, no processo da manufatura industrial, quanto no setor de serviços e ainda para a formação do preço de venda, tornam-se necessários um bom gerenciamento das informações que servem de suporte às tomadas de decisões, bem como para a obtenção de um resultado operacional positivo por parte das organizações.

Nesse sentido, estudiosos desenvolveram as mais variadas ferramentas de custeamento, entre elas o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o ABC, a busca pela tendência ao estoque zero, a uma produção puxada, balanceada e sincronizada com o *Just-in-time*, objetivando conhecer, classificar, alocar e mensurar os custos de todo o processo, da forma mais adequada e clara possível, buscando ainda um melhoramento contínuo e seguro do gerenciamento de informações sobre os custos do processo industrial e/ou da prestação de serviços.

O gerenciamento das informações e as tomadas de decisões estão diretamente ligados ao bom uso de um sistema de custeamento, adequado à realidade de cada empresa, bem como ao conhecimento da maioria dos custos que envolvem o processo produtivo.

Nesse contexto, além dos custos já rastreados e mensurados, os custos tangíveis, surgem os custos intangíveis, os chamados custos ocultos como parte integrante da cadeia produtiva e/ou da prestação dos serviços. Sendo assim, é de fundamental importância o seu estudo e conhecimento para uma boa visualização do funcionamento da entidade como um todo.

Para uma contextualização e entendimento acerca dos custos ocultos, necessário se faz o conhecimento de definições de custos.

Martins (2003); Bruni e Famá, (2004) definem custos como sendo gastos relativos à bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Os custos são gastos que estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Eles representam todo o esforço para a produção dos bens ou da prestação do serviço.

As empresas prestadoras de serviços possuem algumas características peculiares, entre elas, em alguns casos, a execução é composta basicamente pelo fator humano, em outras pelas máquinas e ainda, de forma heterogênea, máquinas e homens, ou seja, ela se constitui em algumas fases da produção/serviço com a predominância humana e, em outro, com a eletrônica e vice-versa.

Dessa interação, surgem alguns problemas de inter-relacionamento homem/máquina e homem/homem. À partir dessas dificuldades são observados alguns disfuncionamentos no processo da produção dos serviços.

Os custos ocultos são, em parte, formados pelos disfuncionamentos que surgem no decorrer do processo da prestação de serviços, bem como das diferentes formas de comportamentos assumidos pelos componentes das organizações, como também as estruturas da empresa, sejam elas de característica física, tecnológica ou organizacional.

> As análises da relação Estruturas-Comportamentos permitem colocar em evidência a dupla responsabilidade individual e coletiva dos indivíduos na criação dos custos ocultos: com efeito, pode-se constatar que há uma responsabilidade do individuo na criação do disfuncionamento, mas que este fenômeno é muito mais raro que a responsabilidade coletiva: há com efeito um tipo de solidariedade na criação dos disfuncionamentos e, sobretudo, a colocação em marcha dos regulamentos. Nós utilizamos às vezes a expressão "cumplicidade inconsciente dos atores" para assinalar o fato de que um disfuncionamento, sobretudo, quando é repetido, é raramente da responsabilidade de um só individuo, contrariamente, há uma certa ideologia dominante, saída das teorias e das práticas da gestão clássica de Taylor e Fayol. (SAVALL; ZARDET, 1991)
>
> Paulo César Pereira da Silva

Podem, os custos ocultos surgir através da falta de coordenação, dos processos de re-trabalhos decorrentes da não integração das equipes, da ausência de sentido de finalização, da ansiedade causada por falhas de comunicação entre os níveis da estrutura, das faltas, dos atrasos e baixos desempenhos do pessoal causados por chefias com estilos de liderança autoritários, das perdas de clientes por escassez de treinamento e organização, da estrutura inadequada à perfeita prestação dos serviços e da inexistência de coerência entre a prática e a teoria.

Segundo Savall e Zardet (1991), os custos ocultos são o resultado de uma interação permanente e complexa entre as estruturas da empresa e dos comportamentos humanos, aqueles criados à partir do ortofuncionamento e dos disfuncionamentos.

Acrescentam ainda que:

> Se a origem dos custos ocultos reside nestas ligações complexas entre dois grupos de variáveis, um outro nível de observação é possível; com efeito, as interações entre as estruturas e os comportamentos se manifestam, concretamente, dentro de um certo nível de "territórios" ou de domínios do funcionamento da organização.

As falhas mencionadas acima têm as suas origens nos mais variados disfuncionamentos e nas mais variadas estruturas. Elas atingem os níveis emocional, material e organizacional dos profissionais e da entidade.

Os custos são objetos de estudo nos mais variados setores da economia e por ser o setor que mais cresce na atualidade, o de serviço merece um destaque, não somente no tocante à sua representatividade na economia global, mas também como fonte de estudos e de descobertas em relação a este assunto.

Os serviços, segundo Normann (1993), podem ser considerados como um processo necessário para a consecução dos pontos de contato desejados, após estabelecer-se o que o cliente faz para receber e experimentar todos esses pontos de contato. Sendo assim, podem-se examinar os serviços oferecidos chegando-se a uma descrição de um pacote de serviços, no qual é oferecido um conjunto de itens aos clientes.

Conforme Kotler e Bloom (1987), "serviço é qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico".

Lovelock e Wright (2001) afirmam que serviço "é um ato ou desempenho que cria benefícios para clientes por meio de mudança desejada no – ou em nome do – destinatário do serviço".

As linhas das quais surgem as prestações dos serviços são determinadas pelas atividades sucessivas e simultâneas, denominadas operações. Os conjuntos das operações levam as entidades ao fornecimento dos serviços.

Algumas características devem ser conhecidas pelas organizações para que as operações de serviços sejam estabelecidas e colocadas à disposição de seus clientes, entre elas: ter capacidade técnica especializada para realização dos serviços, apresentar bons relacionamentos sociais, que aparece como peça fundamental para sua consecução e ainda, administração e organização para a prestação do serviço.

Como prestadora de serviços, as sociedades de economia mista são responsáveis no Brasil, por uma gama de serviços como demonstrado no Quadro 1, abaixo. Para contextualizar, exemplifica-se citando uma das maiores sociedades de economia mista com controle estatal: a CBTU.

Em documento publicado pela Controladoria Geral da União, no ano de 2000, no âmbito da Administração Federal e integrada parcial ou totalmente ao Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, existiam 11 Sociedades de Economia Mista, atuando nas áreas de pesquisas nucleares e minerais, colonização, navegação e transportes.

Essas entidades estão distribuídas conforme o órgão de sua vinculação, na forma do Quadro 1.

ÓRGÃO SUPERIOR	SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA	SIGLA
MAA	Companhia de Colonização do Nordeste	**COLONE**
MCT	Indústrias Nucleares do Brasil S.A. Nuclebras Equipamentos Pesados S.A.	**INB** **NUCLEP**
MME	Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais	**CPRM**
MT	Rede Ferroviária Federal S.A. Empresa de Navegação da Amazônia Companhia de Navegação do São Francisco Serviço de Navegação da Bacia do Prata S.A. Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S.A. Companhia Brasileira de Trens Urbanos VALEC – Eng. Construções e Ferrovias S.A.	**RFFSA** **ENASA** **CNSF** **SNBP** **TRENSURB** **CBTU** **VALEC**

Quadro 1 - Sociedades de economia mista com controle estatal federal em 2000
Fonte: Adaptado da CGU (2007).

Em se tratando do Estado da Paraíba, o governo é detentor da maior parte do capital social de várias sociedades de economia mista, entre elas, CAGEPA, CDRM, CEHAP, CINEP, CODATA, DOCAS e LIFESA, tratando-as como administração indireta de suporte à administração direta, com políticas e ações que visem objetivos macro do governo estadual.

BIBLIOTECA CENTRAL UFPB

Para Siqueira (2007), a sociedade de economia mista, assim como a empresa pública e outros entes de descentralização estatal, constitui fator de modernização à intervenção econômica, pelo desenvolvimento de estratégias para enfrentamento das novas tarefas e responsabilidades do Estado perante à sociedade.

A formulação da cadeia e mapeamento das operações voltadas para a prestação dos serviços é imprescindível para se chegar à uma execução de serviços de boa qualidade e aperfeiçoamento técnico.

Neste sentido, o presente estudo está voltado para a investigação da seguinte questão-problema:

Quais são os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços numa sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba?

1.2 Justificativa da pesquisa realizada

Conforme Dweck *et al* (1998), a economia brasileira não ficou alheia à mudança estrutural operada em nível internacional da expansão dos serviços. Assim, no país, a evolução destas atividades seguiu a mesma trajetória internacional, ou seja, a industrialização e seu corolário, a urbanização acelerada desde os anos 70, do século passado acarretaram um aumento sensível da participação das atividades de serviços, provocando uma transformação na estrutura econômica nacional. Foi uma evolução positiva, tanto do ponto de vista do emprego, como da renda, ainda que esta expansão seja diferente do avanço da terceirização em outras economias nos aspectos de ocupação da mão-de-obra, da produtividade e dos preços, todas variáveis historicamente determinadas pelo desenvolvimento político, social e econômico de cada país ou região.

Para Gatt (1987), o Brasil:

> Tornou-se, nas últimas décadas, uma economia na qual o setor Serviços representa quase dois terços do emprego urbano metropolitano e responde por mais da metade do PIB, numa trajetória semelhante à evolução econômica dos países desenvolvidos. No âmbito da economia mundial, a expansão das atividades de serviços constituiu uma das mais importantes mudanças introduzidas no cotidiano humano no século XX. Não obstante, nos quase três séculos de desenvolvimento da ciência econômica, deu-se pouca atenção a elas. É evidente que, nos primórdios da Revolução Industrial, a importância do setor era muito inferior ao seu papel atual. Mesmo assim, os Serviços são considerados ainda como a parte menos entendida da economia. Em contrapartida, o papel desempenhado pelos serviços está longe de poder ser negligenciado, não só por sua dimensão em termos de renda e emprego, mas também por diversos de seus segmentos estarem proporcionando insumos fundamentais ao setor industrial, como é o caso de seguros, telecomunicações, transportes e todo o setor bancário.

O IBGE realiza anualmente a Pesquisa Anual de Serviços – PAS. Segundo essa pesquisa, os serviços são divididos em três grandes grupos: serviços prestados às famílias (serviços de alojamento, alimentação, atividades culturais, entre outras), serviços de informações (telecomunicações, atividades de informática, etc) e serviços prestados às empresas (serviços técnico-profissionais, serviços de seleção, agenciamento e locação de mão-de-obra temporária, entre outras), com o objetivo de possibilitar a criação de um sistema de informação que permite a elaboração de estimativas de valor adicionado, emprego e salários, em níveis detalhados da classificação de atividades e por unidade da Federação, e ainda, no âmbito do Sistema Estatístico, a PAS tem por objetivo fornecer informações dos segmentos produtivos não-financeiros para o Sistema de Contas Nacionais.

De acordo com a PAS 2005, foram gerados no setor R$ 450,1 bilhões de receita operacional líquida, R$ 239,7 bilhões de valor adicionado e R$ 82,4 bilhões foram gastos com salários, retiradas e outras remunerações. O setor ocupou 7.582 mil pessoas e totalizou 948.420 empresas operando no Brasil, com atividade principal nos segmentos de serviços não-financeiros, que pertencem ao âmbito de investigação da pesquisa, em 2005.

Ainda de acordo com a mesma pesquisa, houve mudança na estrutura dos serviços, nos anos de 2004 e 2005, somente em relação à receita operacional líquida. O segmento de Transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio, com R$ 136,9 bilhões de receita, superou o de Serviços de informação, sendo responsável por 30,4% do total, em 2005.

Os Serviços de informação, que representam as atividades de telecomunicações, informática, audiovisual, jornalismo e as agências de notícias, geraram R$ 133,6 bilhões, 29,7% do total estimado da receita operacional líquida, em 2005, como pode ser visualizado no gráfico 01, abaixo:

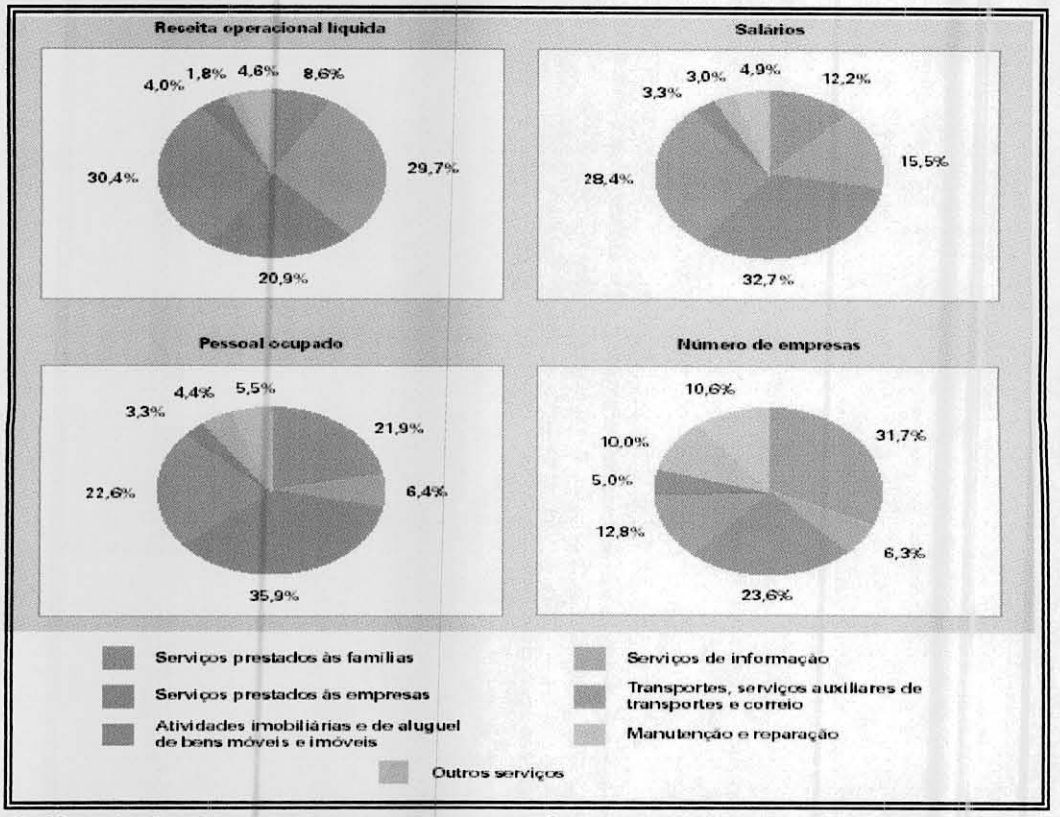


Gráfico 1 - Participação dos segmentos nos Serviços não-financeiros - Brasil – 2005
Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Serviços e Comércio, Pesquisa Anual de Serviços 2005.

O segmento de Serviços prestados às empresas gerou a maior parcela do total de salários (R$ 27,1 bilhões) e do total de pessoas ocupadas (2 726 mil), em ambos os anos, representando 32,7% e 35,9%, respectivamente, em 2005. O segmento de Serviços prestados às famílias, com 299 752 empresas, obteve a maior participação no número de empresas, em 2005 (31,7%).

A Figura 1, à seguir, apresenta em termos percentuais a participação das unidades da federação na receita bruta de serviço no Brasil, onde é verificada, comparando-se os anos de 1998 e 2004, uma insignificante mudança na contribuição percentual daquela receita em relação à análise de todo o território.

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

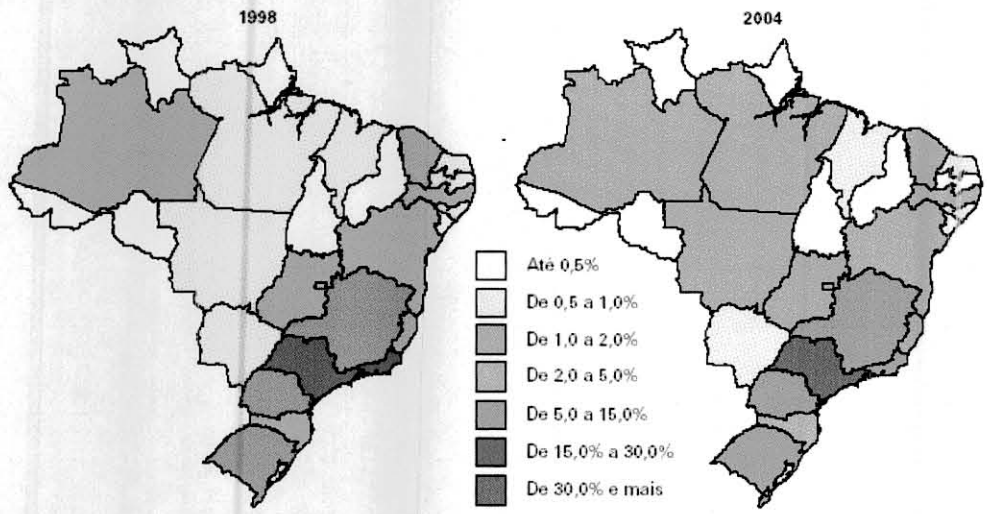


Figura 1 - Participação das unidades da federação na receita bruta de serviços 1998/2004
Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Serviços e Comércio, Pesquisa Anual de Comércio 1998/2004 (2004).

De acordo com dados gerados pelo IBGE (2005), as empresas com 20 ou mais pessoas ocupadas, que compuseram o estrato certo da PAS, em 2005, geraram R$ 362,7 bilhões em receita operacional líquida, correspondendo a 80,6% do total das empresas de serviços. Na economia de serviços, foram adicionados R$ 181,0 bilhões pelas empresas deste porte. Estas empresas foram responsáveis por 76,6% dos salários pagos nessas atividades e ocuparam 63,3% do total de pessoal ocupado. Para este estrato, estimou-se 42 095 empresas, que representaram 4,4% do total da pesquisa, em 2005.

Observando-se os resultados através das regiões geográficas, segundo os dados do PAS de 2005, pode-se verificar uma variação conforme os gráficos à seguir em relação às receitas brutas e o número de pessoas ocupado das empresas de prestação de serviços não financeiros no Brasil.

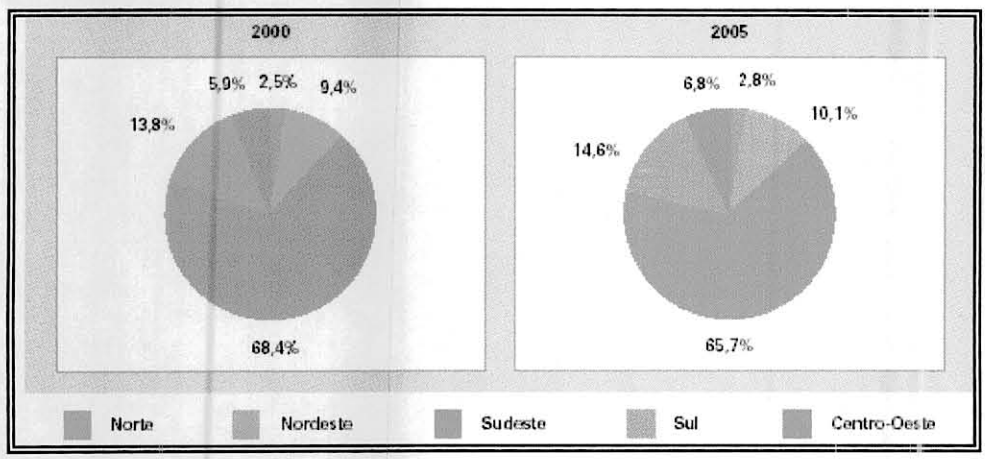


Gráfico 2 - Participação das Grandes Regiões na receita bruta de serviços das empresas de serviços não-financeiros - 2000/2005
Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Serviços e Comércio, Pesquisa Anual de Serviços 2000/2005.

Em 2000, o Sudeste representava 68,4% do total da receita bruta de serviços do Brasil, enquanto, em 2005, essa contribuição foi de 65,7%. Todas as outras regiões apresentaram crescimento em suas representações, sendo que o Centro-Oeste obteve o maior aumento de participação, elevando-se de 5,9%, em 2000, para 6,8%, em 2005.

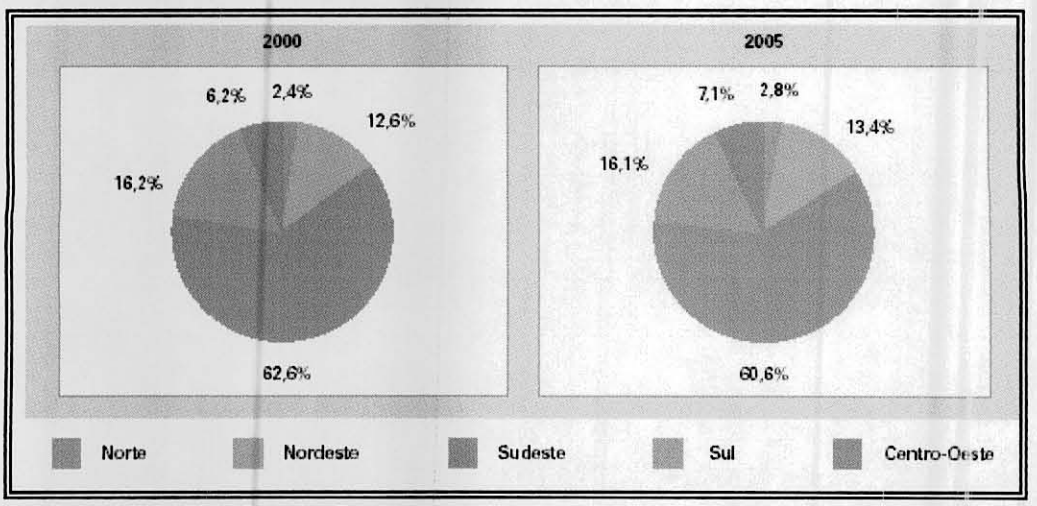


Gráfico 3 - Participação das Grandes Regiões no número de pessoas ocupadas das empresas de serviços não-financeiros - 2000/2005
Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Serviços e Comércio, Pesquisa Anual de Serviços 2000/2005.

Na análise do total de pessoas ocupadas, o Sudeste permaneceu como a região que concentrou a maior parte dos empregos formais, em ambos os anos. Foi responsável por 62,6% das pessoas ocupadas, em 2000, e 60,6%, em 2005. A região com maior aumento de participação relativa foi a Centro-Oeste, que ocupou 6,2% do total do número de pessoas ocupadas, em 2000, e 7,1%, em 2005.

Do conhecimento dos dados acima se vê que o estudo dos custos que envolve a prestação de serviços é necessário ao auxílio às tomadas de decisões.

Consoante Martins (2003), "devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador, ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial".

O mesmo autor acrescenta que:

> É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais que algumas décadas, e, que por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido [...] e ainda que mesmo em empresas prestadoras de serviços que eventualmente faziam uso de Custos para avaliação dos Estoques de Serviços em Andamento, ou seja, para avaliação dos custos incorridos em projetos e ainda não acabados, seu campo alargou-se de maneira formidável.

O conhecimento dos custos envolvidos no processo da prestação de serviços é fundamental, não só para obtenção de lucratividade, mas também para servir de base para a formação do valor a ser cobrado pela prestação do mesmo.

O empresariado, de forma geral, sempre demonstra grande preocupação no tocante ao valor gasto para que a prestação do serviço seja efetivada. Nesse sentido, é que os cientistas desenvolveram mecanismos que norteiam e procuram mensurar tal gasto.

Estudam-se custos há muitas décadas. Sabe-se da sua existência e de sua classificação quanto à diretibilidade em: diretos ou indiretos, quanto ao volume de atividades em: fixos e variáveis. Existem ainda outras classificações e nomenclaturas, entre as quais podem-se citar custos primários e de transformação. Mas não há muito tempo, a partir de 1973, surge uma nova classificação ou nomenclatura, os custos ocultos. Estes são provocados por disfuncionamentos na estrutura organizacional, nos mais variados setores e das mais variadas formas.

Os custos tangíveis expostos e mencionados acima são objetos de profundos estudos e muito já se conhece sobre sua identificação, classificação e mensuração. Já os custos ocultos são passíveis de um aprofundamento científico, tendo em vista a literatura existente ainda ser escassa.

Sobre os custos ocultos, por não serem conhecidos, mensurados ou contabilizados pela contabilidade das organizações, não são levantadas quaisquer informações que sirvam de embasamento às tomadas de decisões gerenciais, no setor econômico da prestação de serviço.

O setor de serviço, por possuir uma grande quantidade do fator de produção humano, muitas vezes é mais complexo do que o setor manufatureiro. Essas pessoas de certa forma se relacionam, pensam e agem de maneira diferenciada, apresentando certos e sérios disfuncionamentos. É a partir destes disfuncionamentos que nascem os custos ocultos nas organizações.

Pelas afirmações acima, pode-se verificar que o setor de serviço ainda é pouco estudado e conhecido, sendo assim, leva-se a crer que os custos ocultos também são pouco estudados e conhecidos em relação ao mesmo.

Conforme Lima (1991), o método de análise sócio-econômico (estudo dos custos ocultos) foi aplicado até o momento em mais de cem organizações de todo tipo e tamanho (de 20 a 4500 pessoas), em vários setores econômicos (indústria, serviços públicos, hospitais, bancos, escritórios de consultoria), e em situações econômico-financeiras favoráveis ou não, principalmente na França, mas também em outros países.

A média de custos ocultos encontrada através dos estudos realizados pelas intervenções sócio-econômicas realizadas, é de 12.000 dólares por pessoa e por ano. As intervenções realizadas mostram que, do total de custos ocultos, cerca de 30 a 50 por cento podem ser reduzidos; o restante dos custos, inerentes à vida da organização, são considerados como fisiológicos.

Portanto, a parcela de custos ocultos por pessoa e por ano é bastante relevante e há uma grande porcentagem de custos ocultos que podem ser melhorados ou evitados dentro das organizações. Ao estudar, mensurar e buscar soluções para a problemática das disfunções nas organizações, busca-se melhorar os resultados financeiros, objetivando melhor *performance* econômica.

Com base nas evidências acima mencionadas e pela necessidade de aprofundamento teórico, de conhecimento e mensuração dos custos ocultos no setor de serviços, é que se justifica a pesquisa realizada.

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

1.3 Objetivos da pesquisa

1.3.1 Objetivo geral

Descrever quais são os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba.

1.3.2 Objetivos específicos

OE.1 Rastrear junto à bibliografia disponível, quais são as etapas necessárias à identificação dos custos ocultos em operações de serviços;

OE.2 Determinar os processos necessários às operações de serviços;

OE.3 Segregar os custos envolvidos no processo da prestação de serviços;

OE.4 Classificar, de acordo com a literatura disponível, os custos das operações de serviços na empresa objeto do estudo;

OE.5 Identificar os custos ocultos do setor de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal.

1.4 Estrutural geral da dissertação

Através deste item procura-se explanar a estrutura propriamente dita da dissertação ora desenvolvida, visando um melhor entendimento e sistematização da mesma.

No capítulo I, está desenvolvida a formulação do problema a que se propõe a presente pesquisa. Apresenta-se a justificativa da pesquisa, deixando-se claro a necessidade e o porque da realização da mesma e, de forma sucinta, registra-se o objetivo geral e os objetivos específicos investigados.

O estado da arte é apresentado no Capítulo II. Nesse momento, faz-se um levantamento bibliográfico acerca dos custos, custos ocultos e das operações de serviços em acervos, *internet*, anais de congressos, teses e dissertações.

O Capítulo III, chamado de procedimentos metodológicos, foi destinado à explanação dos métodos e técnicas utilizadas para a execução da pesquisa.

Em seguida, no Capítulo IV, é efetuada a apresentação e a analise dos resultados da pesquisa.

Ao final, no Capítulo V, são apresentadas as conclusões e recomendações da pesquisa realizada.

Capítulo II

"Desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é absolutamente necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e idéias o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se o nível de entendimento. O que comumente se denomina de "mero problema de terminologia" talvez fosse melhor tratado como "magno problema de terminologia"."
Eliseu Martins

ESTADO DA ARTE

O presente capítulo traz uma revisão de literatura acerca dos custos, custos ocultos e operações de serviços.

Faz-se um apanhado geral dos custos, começando por sua conceituação, classificação e metodologias. Logo após define-se operações de serviços, inclusive, demonstrando suas propriedades. Em seguida, explana-se sobre custos ocultos, elementos formadores, bem como formas de contabilização e ao final efetua-se uma contextualização, com uma breve definição de sociedade de economia mista com controle estatal.

2.1 Conceituação geral dos custos

Os custos são parte integrante do processo gerencial de uma organização, desde a elaboração do projeto de fabricação, até a entrada do mesmo no estoque, quando deve ser disponibilizado a venda ao consumidor. O conhecimento e aprofundamento teórico do comportamento dos custos, visando auxiliar às tomadas de decisões, como também, para procedimentos de classificação, reconhecimento e mensuração adequada, é imprescindível para que essas decisões sejam efetuadas de forma segura, tais como formação do preço dos produtos e/ou serviços, entre outras.

Para conhecimento e melhor embasamento das terminologias em custos, faz-se necessário o entendimento do conceito de algumas nomenclaturas, tais como: gasto, desembolso, custo, despesa, investimento, perda, preço e doação.

O gasto, segundo Martins (2003), "é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos".

O conceito de gasto é bastante genérico, não estando ligado diretamente à atividade fim da organização. Ele vai desde a aquisição de matéria-prima ou até mesmo à aquisição de uma escultura de arte. Pois, como visto na conceituação, ele ocorre quando do efetivo desembolso, excetuando-se as aquisições à prazo, pode acontecer também quando do conhecimento para recebimento futuro, ou da redução de ativo (pagamento imediato).

O desembolso é o pagamento que resulta da aquisição de um bem e/ou serviço. O pagamento pode acontecer antes, durante ou após a aquisição do bem e/ou serviço, portanto, não necessariamente acontece no momento do gasto.

Conforme Bruni e Fama (2004), "custos representam bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade".

Segundo Nascimento (2001), os custos podem ser definidos como a soma de todos os dispêndios para a produção ou obtenção de um bem ou serviço.

A receita, segundo Dutra (2003), é o preço de venda multiplicado pela quantidade vendida; a receita de uma empresa que comercializa vários bens é o somatório das multiplicações dos diferentes preços de venda pelas respectivas quantidades vendidas de cada um deles. Isto pode também ser aplicado à operações de serviços, bastando apenas multiplicar o valor da prestação de serviços por um k, que pode, por exemplo, ser a quantidade de horas da prestação de serviços.

A despesa é o gasto que, direta ou indiretamente, vai sendo consumido para a obtenção de receitas. Está correlacionada diretamente com as operações de comercialização dos produtos ou dos serviços. Martins (2003), Bruni e Famá (2004) e Megliorini (2005) afirmam ser a despesa os gastos relativos à bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Bruni e Famá (2004) acrescentam ainda que as despesas não estão associadas à produção de um bem ou serviço.

As despesas são gastos incorridos para a disponibilização dos produtos à venda, estando diretamente relacionados à gastos administrativos e/ou com vendas e incidência de juros, são portanto as despesas administrativas, financeiras e de vendas. As despesas não possuem natureza fabril. Elas são contabilizadas diretamente na Demonstração do Resultado

do Exercício nos períodos as quais são incorridas, dando observância ao Princípio Contábil da Competência e da Realização da Receita e da Despesa.

Os gastos incorridos com a transformação da matéria-prima e de natureza fabril são custos. Esses são os chamados gastos de elaboração do produto, estando diretamente relacionados ao processo da produção de bens e serviços.

Para melhor diferenciação entre os conceitos de despesas e custos, pode-se observar a figura abaixo:

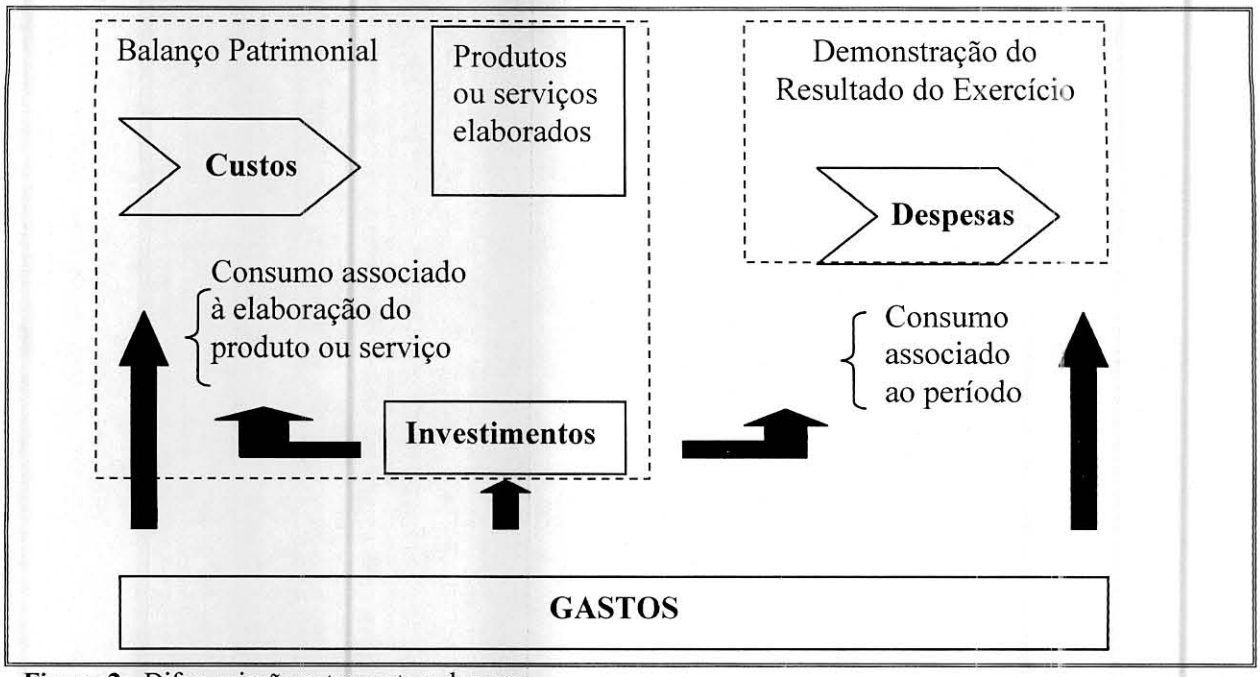


Figura 2 - Diferenciação entre custo e despesa
Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2004).

Pela observação da Figura 2, pode-se notar que os gastos são do tipo: custos, investimentos e despesas. Os custos são associados aos produtos e/ou serviços, as despesas são contabilizadas diretamente no Resultado do Exercício e os gastos relativos à investimentos são associados à custos e despesas.

O investimento, de acordo com Martins (2003), é o "gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis à futuro(s) período(s)". Complementando o afirmado pelo autor citado anteriormente, em relação ao investimento, Bruni e Famá (2004) afirmam que os investimentos podem ficar temporariamente "congelados" no ativo da entidade e, posteriormente e de forma gradual, são "descongelados" e incorporados aos custos e despesas.

Para Megliorini (2005), os investimentos são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização.

A perda é o gasto que ocorre de forma anormal e involuntária, não existindo a intenção da geração de receita. Para Bruni e Fama (2004), as perdas representam bens e serviços consumidos de forma anormal. Consistem em um gasto não intencional decorrente de fatores externos extraordinários e atividade produtiva normal da empresa.

Para efeito de contabilização, as perdas ocorridas na afirmação 1 são consideradas como despesas e contabilizadas diretamente no resultado da empresa e as ocorridas na afirmação 2 são classificadas como custo da produção do período.

O preço é o valor acordado e aceito pelo vendedor para executar a transição de um bem do vendedor para o doravante comprador. Nesse preço pode estar ajustado um valor de forma tal a comportar os custos, um possível lucro ou prejuízo, concluindo-se daí que o preço pode ser igual ao custo, como também o custo mais o lucro e ainda o custo menos o prejuízo.

A doação é um gasto efetuado de forma voluntária, onde a intenção não é a obtenção de receita e não está intimamente ligada à atividade fim da organização.

As terminologias anteriormente explicitadas podem, de forma gráfica e baseando-se em Dutra (2003), serem apresentadas na figura à seguir:

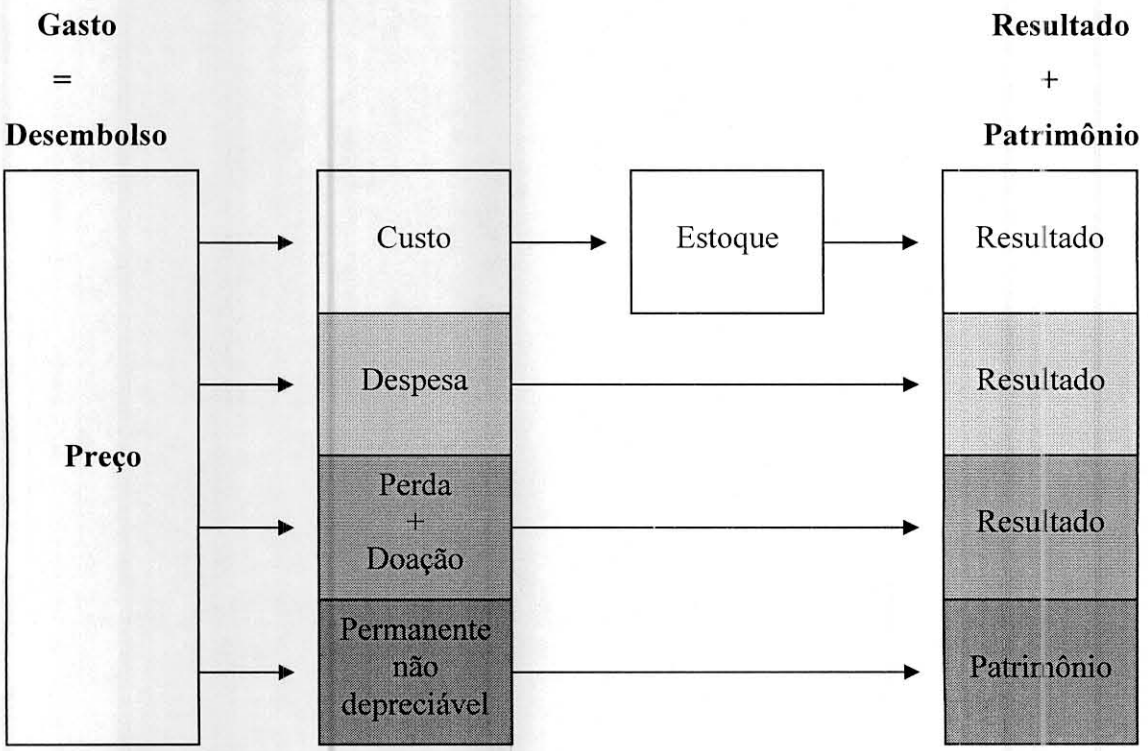


Figura 3 - Características dos termos usados em custos
Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

2.2 Classificação dos custos

Visando uma melhor acurácia e distribuição dos custos aos seus vetores de formação, ou seja, imputar aos ocasionadores e aos centros de custos de forma mais clara possível os custos da produção e da prestação dos serviços, é causa primordial para proceder-se à classificação dos mesmos.

O objetivo maior da classificação dos custos é conhecer quando e como estes foram formados, buscando uma melhor alocação aos produtos e/ou serviços prestados e mensurá-los de forma adequada aos centros receptores daqueles.

Os custos podem ser analisados segundo diversas abordagens: quanto à atribuição, relevância, diretibilidade e variabilidade. Levando-se em consideração essas abordagens, eles mesmos podem ser classificados em: diretos, indiretos, fixos, variáveis e entre outros.

Fixos

Os custos fixos são aqueles que existem, independentemente dos produtos ou serviços serem produzidos ou prestados em um determinado período de tempo.

Os custos fixos são custos da capacidade instalada, ou seja, estão indiretamente ligados ao volume produzido. Guardadas certas proporções, os custos fixos continuam inalterados em relação ao montante produzido. Já em relação à quantidade de unidades produzidas há uma diluição dos mesmos, fazendo-os parecer menores ao passo que se aumentam as unidades produzidas.

Dutra (2003) e Wernk (2005) são bastante semelhantes quanto à definição de custos fixos, afirmando, portanto, que estes são custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são conseqüências de variações do volume de atividade em períodos iguais. Bruni e Famá (2004) corroboram com os autores anteriormente citados, afirmando que estes custos podem ser agrupados em custos fixos de capacidade e operacional.

Megliorini (2005) acrescenta a definição anterior de que os custos fixos independem da quantidade que venha à ser produzida dentro do limite da capacidade instalada.

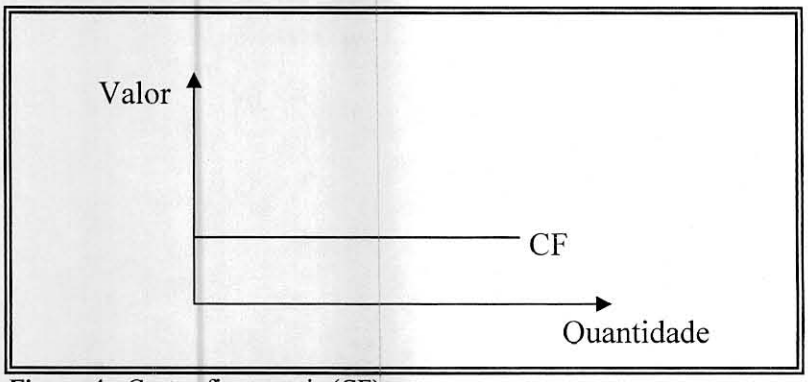


Figura 4 - Custos fixos totais (CF)
Fonte: Pesquisa direta (2007).

A representação gráfica acima, demonstrada na Figura 4, torna evidente a não-variação do custo fixo total, em função da variação da quantidade produzida no período. Os custos totais fixos são representados por uma reta paralela ao eixo horizontal, das quantidades, demonstrando a invariabilidade dos custos fixos perante o volume de produção.

Variáveis

Os custos variáveis, pela própria natureza da palavra variável, ao contrário dos custos fixos, variam de acordo com o volume da produção. A matéria-prima, por exemplo, tem seu consumo aumentado ao passo que a linha de produção a consome mais.

Os custos variáveis acompanham as variações sofridas pela linha de produção.

Vale ressaltar que as classificações em fixos e variáveis são efetuadas em relação à variabilidade dos custos e não quanto à diretibilidade aos produtos.

Nascimento (2001), Dutra (2003), Bruni e Famá (2004), Wernke (2005) e Megliorini (2005) são unânimes em afirmar que os custos variáveis são os que crescem em função do aumento do volume de atividade, ou seja, da quantidade produzida no período.

A proporcionalidade entre o volume de produção e os custos variáveis é tão considerável que, quanto maior for o volume de produção no período, maior será o custo variável, e ao contrário, quanto menor for à produção, menor será o custo variável.

Em relação ao comportamento dos custos variáveis, Dutra (2003) afirma que existem três formas distintas: constante, progressivo e regressivo.

O custo variável estaria se comportando de forma constante quando o aumento sofrido pelos custos for na mesma proporção do volume de atividade. De forma progressiva quando o acréscimo ocorre em proporções maiores à medida que aumenta a variação positiva do

volume de atividade, a partir de um nível máximo definido como ideal. É como se o grau de dificuldade aumentasse à medida que a produção crescesse, requerendo proporcionalmente mais recursos. E, finalmente, de forma regressiva quando o crescimento é proporcionalmente menor à medida que aumenta a variação positiva do volume de atividade.

Graficamente, os custos variáveis podem ser representados conforme a Figura 5, à seguir, isto se o custo for considerado como constante:

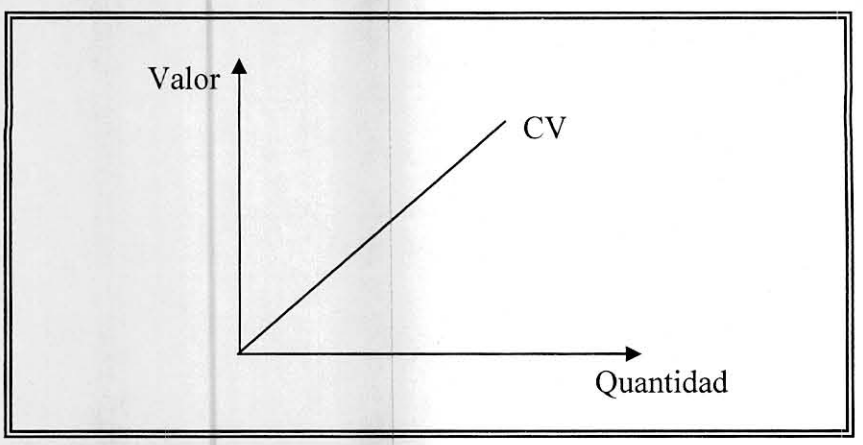


Figura 5 - Custos variáveis totais (CV)
Fonte: Pesquisa direta, 2007.

Diretos

Naturalmente e pela gênese da palavra direto, é de fácil percepção a alocação desses custos. Segundo Nascimento (2001), custo direto é o que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço.

Os custos diretos são de fácil conhecimento e são alocados diretamente aos produtos, não necessitando o uso de critério de rateio para alocação dos mesmos aos produtos ou centros de custos.

Padoveze (2006) afirma ser o custo direto aquele que pode ser facilmente identificado para um segmento particular em consideração. Assim, se o que está em consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão-de-obra envolvidos na sua manufatura seriam os custos diretos.

Para se reconhecer custos diretos, é necessário observar-se algumas características, tais como:

a) É possível verificar ou estabelecer uma ligação direta com o produto final;

b) É possível de ser visualizado no produto final;

c) É clara e objetivamente específico do produto final e não se confunde com os outros produtos;

d) É possível ser medida objetivamente sua participação no produto final etc.

Ching (2005), baseado em Atkinson *et al* (2001), afirma que os custos diretos podem ser expressos pela equação (1) de custo:

(1) Equação de custos:

$C = P \times Q$

onde:

C = custo do recurso

P = preço unitário do recurso

Q = quantidade do recurso

Indiretos

Os custos indiretos são aqueles que estão ligados à produção e/ou prestação dos serviços de forma indireta, pois são parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar ao processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.

Ao contrário do que acontece com os custos diretos, os indiretos necessitam de critérios e base para rateio aos produtos e à prestação dos serviços.

Consoante Ching (2005), são os custos que não podem ser diretamente apropriados ou associados a um objeto de custo, senão mediante rateios estimados e arbitrários para avaliar quanto cada produto ou serviço absorveu do custo.

Segundo Martins (2003):

> O rol dos custos indiretos inclui custos indiretos propriamente ditos e custos diretos (por natureza), mas que são tratados como indiretos em função de sua relevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações. Custos, como a depreciação, podem ser apropriados de maneira mais direta, porém, pela sua própria natureza, na maior parte das vezes tal procedimento não é considerado adequado. Custo de energia elétrica é relevante, mas não tratado como direto, já que seria necessária a existência de um sistema de mensuração do quanto é aplicado à cada produto. Por ser caro ou de difícil aplicação, é preferível fazer a apropriação de forma indireta.

Para Leone (1997), os custos indiretos são aqueles que não são facilmente identificados com o objeto de custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns

custos são alocados ao objeto de custeio através de rateios. Neste caso, adotando o rateio, os custos serão considerados indiretos.

Rateio é a forma subjetiva de se transferir custos indiretos aos diversos departamentos do processo da produção e/ou da prestação de serviços. O rateio é efetuado através de um critério adotado, do tipo horas-homem consumidas na prestação de serviços, quantidade de litros de determinada matéria-prima utilizada para a fabricação de um determinado produto, horas-máquina utilizadas na fabricação ou na prestação de serviços, entre outros.

Conforme se vê na Figura 6, a apropriação dos custos aos produtos culmina com uma separação entre custos diretos e indiretos.

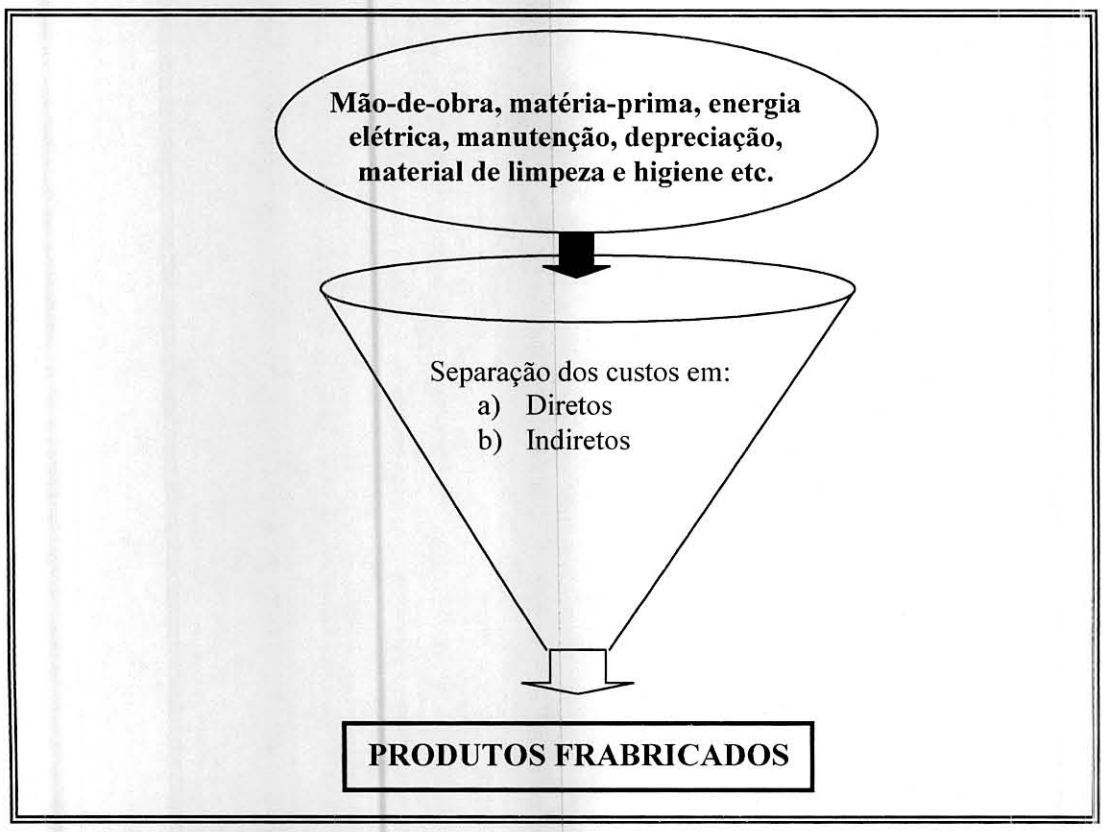


Figura 6 - Separação dos custos
Fonte: Adaptado de Megliorini (2005).

Históricos ou efetivos

De acordo com Nascimento (2001), os custos históricos são os custos "apropriados ou realizados com base em seus valores originais de aquisição ou apuração de um bem ou serviço".

Segundo Bruni e Famá (2005), em relação à base monetária empregada na análise ou estimativa de custos, os históricos são custos em valores originais da época em que ocorreu a compra, de acordo com a Nota Fiscal.

Como visto, anteriormente, os custos históricos são os custos que deverão ser reconhecidos pelo valor absoluto de aquisição, incorridos no período da aquisição dos produtos e registrados em Nota Fiscal.

Pré-determinados

Os custos pré-determinados são aqueles que geralmente são fixados com base em valores realizados do exercício anterior e quantitativos de produção e vendas estabelecidas, visando à previsão de custos de atividades que ainda vão ser realizadas.

Para Nascimento (2001), esse custo é "determinado com base em coeficientes de otimização de produção e venda de um determinado bem ou serviço. Coeficientes como produtividade, rendimento industrial, aliados a outros fatores e variáveis econômicas, são fundamentais para o estabelecimento e a fixação desse tipo de custo".

Segundo Kopittke (1995), os custos pré-determinados são aqueles determinados antes da sua ocorrência e têm por objetivo auxiliar a administração no planejamento e controle das atividades empresariais.

Controláveis e não-controláveis

Os custos apresentados nas organizações, em sua maioria, são controláveis, ou seja, elas detêm o conhecimento e controle dos mesmos. Porém, em alguns níveis gerenciais, esses custos não são controláveis, daí a existência dos custos não-controláveis. Mas, de forma geral e pelo estabelecimento dos Sistemas de Custos por Responsabilidade, pode-se inferir que todos os custos da organização são controláveis.

É possível afirmar que os custos controláveis são aqueles que, em determinados níveis gerenciais, são conhecidos e o responsável pelo controle tem domínio sobre o mesmo, enquanto os não-controláveis não são totalmente conhecidos e nem controlados.

Segundo Santos (2003):

> constatou-se que a controlabilidade dos custos é mais ampla à medida que se caminha dos níveis hierárquicos mais inferiores da administração para os níveis mais superiores. Existe a controlabilidade de custos quando os tipos de custos (por unidade organizacional) são previstos, autorizados, realizados, comparados os seus montantes reais com os previstos e, em seguida, analisados os desvios resultantes.

Em relação a essa controlabilidade, Bruni e Famá (2005) afirmam que os custos controláveis são aqueles que podem ser controlados por uma pessoa, dentro de uma escala hierárquica pré-definida. A pessoa responsável poderá ser cobrada de eventuais desvios não previstos. E que os custos não controláveis são aqueles que fogem ao controle do responsável pelo departamento.

Pode-se verificar que, em relação aos custos controláveis e não controláveis, a relação guardada é mais com a pessoa que apura do que com os próprios custos e os objetos de custeamento. Por exemplo, o rateio do aluguel não é controlável pelo departamento de produção e sim por uma hierarquia superior, como por exemplo, a administração. Isso significa que a controlabilidade dos custos está intimamente relacionada a quem apura e não aos produtos custeados.

Ocultos

Para agir ao nível dos custos ocultos, supõem-se ações sobre os comportamentos individuais e coletivos e sobre as estruturas mentais.

Segundo Savall e Zardet (1991), o conceito de estruturas dado pela abordagem sócio-econômica é um conceito alargado. Assim, as estruturas diferenciam-se em cinco categorias:

- Estrutura física (espaços, instalações, ambiente físico);
- Estruturas tecnológicas (o equipamento e os seus graus de sofisticação e de intensidade em capital, procedimentos e métodos operatórios);
- Estruturas organizacionais (divisão do trabalho, circuitos de informação e comunicação);
- Estruturas demográficas (dimensão do efetivo, idade, antiguidade, distribuição por sexo, formação);
- Estruturas mentais ou socioculturais (estilos de gestão, referências culturais, clima social).

Conforme Lopes *et al* (1998), citado por Sítima (2001), as cinco categorias de estruturas são sintetizadas no Quadro 2:

Físicas	Tecnológicas	Organizacionais	Demográficas	Mentais ou sócio-culturais
Espaço físico; Configurações locais; Ambiente Físico: - ruído - *calor* - toxidade - iluminação	Antiguidade dos equipamentos; Sofisticação, complexidade, grau de automatização; Flexibilidade do equipamento; Incidências s/adequação, formação/empreg; Métodos operatórios.	Organograma; Divisão do trabalho; Sistema de comunicação, de coordenação e concentração; Sistema de informações operacionais e funcionais; Estruturas das qualificações.	Pirâmides das idades e estrutura da população; Instância de representação; Estruturas das formações iniciais; Envolvente emprego; Estruturas das qualificações.	Estilo de gestão-cultura da organização; Micro-climas culturais; Concepções culturais dominantes (ideologia profissionais).

Quadro 2 - Cinco categorias de estruturas
Fonte: Sítima (2001) adaptado de Lopes *et al* (1998).

Do quadro acima, pode-se inferir, em resumo, que os custos ocultos resultam de uma interação permanente e complexa entre as estruturas da empresa e dos comportamentos humanos, àqueles criados, por sua vez, do ortofuncionamento (funcionamento adequado) e dos disfuncionamentos (funcionamento inadequado).

Os custos ocultos estão ligados aos indicadores à seguir indicados, que, segundo Savall e Zardet (1998), citados por Sítima (2001), são considerados como geradores de disfuncionamentos:

- Indicador de absenteísmo;
- Indicador de acidente de trabalho;
- Indicador de rotação de pessoal;
- Indicador de qualidade de produtos;
- Indicador de produtividade direta.

Estes cinco indicadores de disfuncionamentos, conforme o autor anteriormente citado, são simultaneamente indicadores de estruturas e de comportamentos, estando relacionados entre si, conforme indicado no Quadro 3, à seguir:

Indicadores de disfuncionamentos	Estruturas	Comportamentos individuais e coletivos
Absenteísmo	Interesse no trabalho Relações com colegas Horários de trabalhos	Causas humanas: - percepção individual da norma coletiva "não se deve faltar no trabalho" - necessidade individual de regulação psicológica fora do trabalho - percepção de equidade, face ao absenteísmo abusivo
Acidentes de trabalho	Causas técnicas: - material - sistema de prevenção - sistema de informação - sistema de formação em segurança	Causas humanas fortuitas ou relacionadas com reflexos diferenciados, individuais ou coletivos, em matéria de segurança
Rotação de pessoal	Capacidade de: - atração - mobilização - retenção por parte da empresa	Instabilidade humana: comportamento de fuga ou de vida profissional (limite: aspectos positivos da mobilidade)
Qualidade de produtos	Causas técnicas: - organização dos controles - modo de remuneração definição de objetivos de produção - sistema de formação - sistema de informação	Causas humanas: - atenção - habilidade profissional - grande perfeccionismo
Produtividade direta	- material, tecnologia - modo de remuneração métodos de trabalho - procedimentos - sistema de formação - sistemas de informação operacional	Causas humanas: - habilidade profissional - rapidez dos atos: reflexos, concentração, capacidade de observação de conhecimentos aleatórios

Quadro 3 - Indicadores de disfuncionamentos como indicadores de estruturas e comportamentos
Fonte: Sítima (2001), adaptado de Savall et al (1987).

Observando-se o Quadro 3, e citando Sítima (2001), pode-se afirmar que a interação da relação entre estruturas e comportamentos permite por em evidência a dupla responsabilidade individual e coletiva dos indivíduos na criação dos custos ocultos. Isto quer dizer que se pode verificar que há grandes responsabilidades do indivíduo na criação de alguns disfuncionamentos, como por exemplo, quando há ausências ao trabalho ou boicote por parte desse indivíduo.

Sendo a origem dos custos ocultos, o resultado dessas ligações complexas entre dois grupos de variáveis, com efeito, as interações entre as estruturas e os comportamentos se manifestam, concretamente, dentro de um certo nível de territórios ou de domínios do funcionamento da organização. Segundo Savall e Zardet (1991), os domínios são em número de seis: as condições de trabalho, a organização do trabalho, a comunicação-coordenação, a gestão do tempo, a formação integrada, a colocação em prática da operação estratégica.

Estes seis domínios detalhados constituem uma grade de classificação utilizada para recensear os disfuncionamentos e para pesquisar as soluções. Esta nomenclatura dos domínios

dos disfuncionamentos e da ação é, portanto, indispensável para a condução das ações de redução dos custos ocultos. Ela corresponde ao quarto grupo de variáveis, compondo o modelo de análise sócio-econômica – modelo estudado por Savall e Zardet no ISEOR.

Em relação às ações de redução dos custos ocultos, segundo Savall e Zardet (1998), deve-se aplicar a determinação do modelo da *performance* econômica integrada, conforme Figura 7:

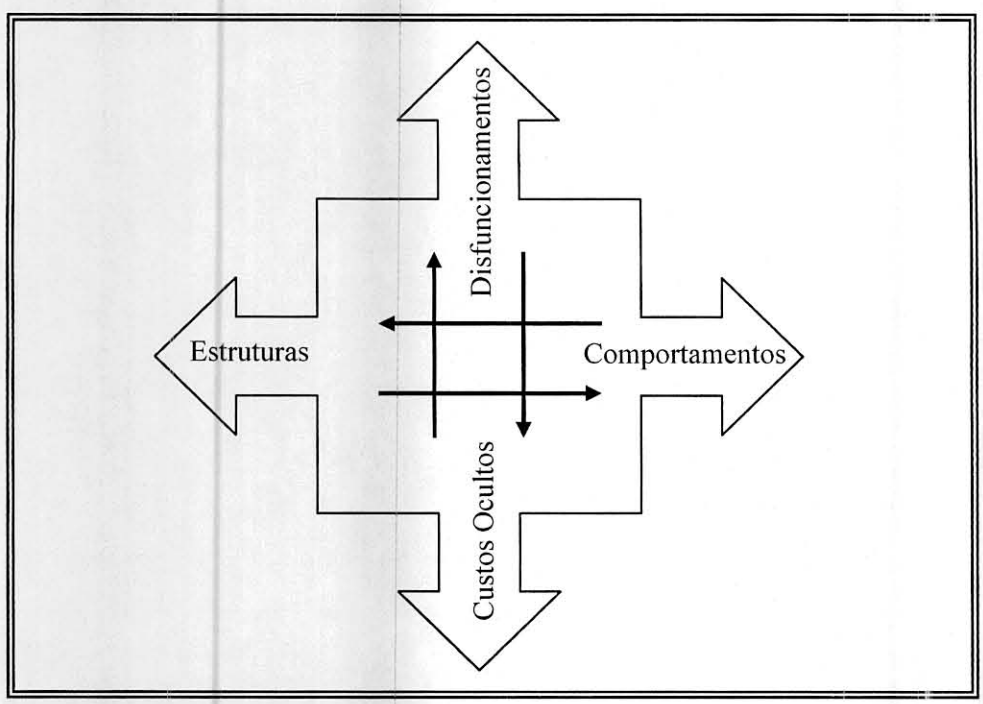


Figura 7 - *Performance* Econômica
Fonte: Adaptado de Savall e Zardet (1998).

O modelo sócio-econômico estudado por Savall e Zardet visa tratar a organização como um ser vivo.

A análise do disfuncionamento é, portanto, uma análise do funcionamento das organizações, que se aproxima do estudo (mais clássico) de seus pontos fracos.

Os custos ocultos não são contabilizados, não aparecem em relatórios gerenciais, portanto, não são reconhecidos e perceptíveis nas organizações.

Diminuir os custos ocultos nas organizações permite investimentos em tangíveis, melhorando resultados financeiros e ainda possibilitando a obtenção de auto-financiamento.

Os custos ocultos são vistos como uma fraqueza interna das organizações. Ao reduzi-los, obtém-se a probabilidade de aumento salarial e aumento da remuneração dos acionistas, onde a empresa entra com o complemento salarial e os empregados com o comprometimento e cumprimento de objetivos, formando-se assim, um compromisso recíproco.

2.3 Custos em operações de manufatura

Talvez o grande problema da manufatura atualmente, resida no conhecimento, controle e mensuração de todos os custos do processo produtivo. Através do controle e mensuração de forma adequada dos custos, é que as organizações conseguem, de forma inequívoca, serem competidoras e ganhadoras de espaços no mercado globalizado.

A problemática dos custos é objetivo de renomados e variados estudos, todos buscando única e simplesmente a adequação das formas de apuração, controle e mensuração dos custos que permeiam o processo industrial ou da prestação dos serviços.

Os custos em operações de manufatura são conhecidos como: primários, fabris e de produção.

Primário

Os custos primários correspondem à soma dos valores da matéria-prima ou do material e da mão-de-obra direta.

São custos ligados diretamente à produção ou à determinados setores da mesma. São os primeiros custos a ocorrerem no processo produtivo, surgindo daí a sua denominação em "primário".

Os custos primários englobam o valor da matéria-prima ou do material e da mão-de-obra e, portanto, é expresso pela soma desses dois custos, afirma Dutra (2003), acrescentando que é muito freqüente eles serem diretos da atividade de produção ou de determinado setor da mesma.

Para Bruni e Famá (2003), os custos primários são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos, apresentando a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.

Fabril

Os custos fabris são os custos disponibilizados para a área de elaboração de bens e serviços, constituindo-se na soma de três fatores de produção: matéria-prima, mão-de-obra e custos gerais de fabricação.

Consoante Dutra (2003), os custos fabris representam "o total dos custos aplicados durante o período, independentemente de todas as unidades ficarem prontas ou não. Portanto, num primeiro momento, o custo fabril é denominado custo dos produtos em elaboração".

De Produção

Baseado em Santos (2003), define-se custos de produção como sendo a soma algébrica dos elementos, extraídos da conta representativa do estoque de produtos em processo: o estoque inicial, o custo fabril e o estoque final. É igual ao custo das mercadorias vendidas.

Como o custo de produção trabalha o total dos custos do processo, ele apresenta o valor da produção em determinados períodos da produção ou da prestação dos serviços.

A prestação de serviços, que envolve custos essencialmente intangíveis, tem suas operações, sendo estes os objetos de custeamento, o que remete algumas dificuldades relativamente aos métodos existentes. Isto ocorre em função das características intrínsecas às operações. O item seguinte trata desta questão.

2.4 Operações de serviços: conceitos, definições, ciclo operacional

Gianesi e Corrêa (1994) afirmam que a tendência moderna é tratar a produção de produtos e serviços como operações. Produtos e serviços são, então, considerados como componentes de um pacote. Este pacote pode ter mais predominância de produtos ou serviços. Dessa forma, produtos e serviços puros seriam os pólos de um *continuu*, o que é bem ilustrado na Figura 8:

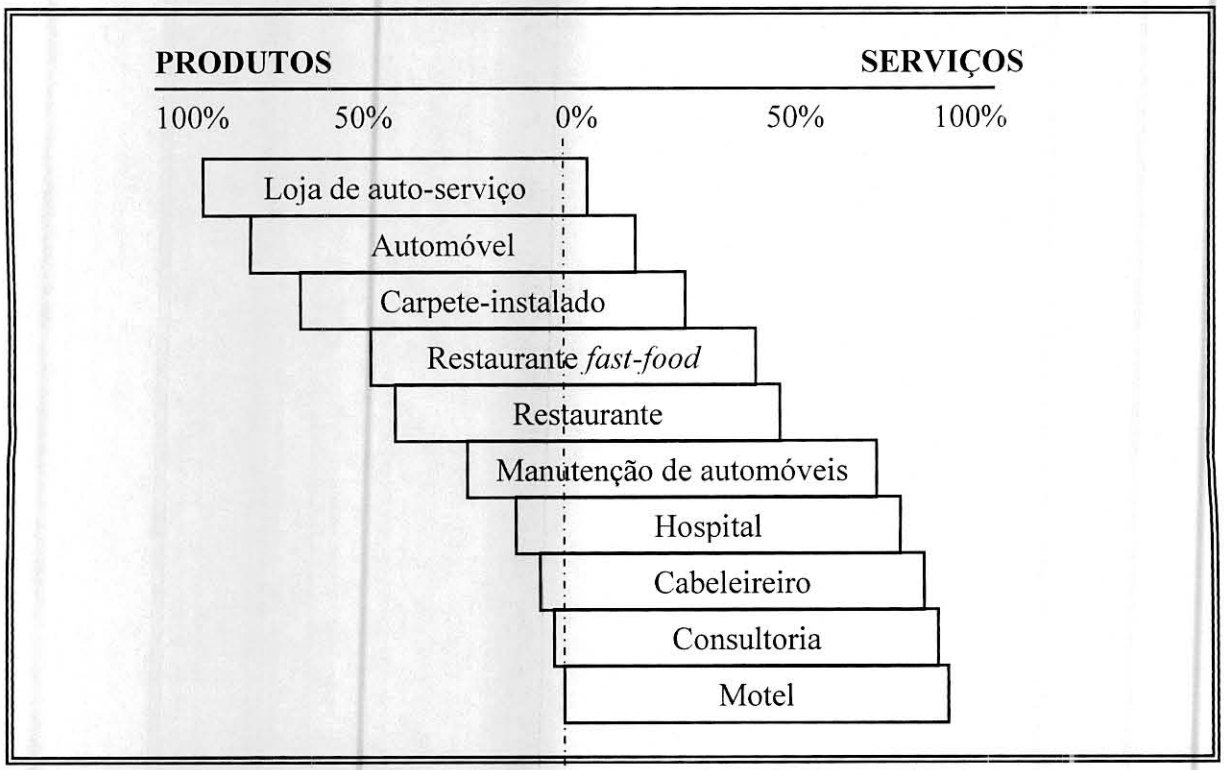


Figura 8 - O *continuu* entre produtos e serviços
Fonte: Adaptado de Gianesi e Corrêa (1994).

É indiscutível o reconhecimento de que se vive em uma economia predominantemente dominada pelo setor de serviços. O mesmo é responsável hoje pela abertura de vários postos de trabalhos, bem como de uma infinidade de produtos colocados à disposição da sociedade. Produtos como acesso ao turismo, à escolas, à hospitais, universidades, entre outros.

A economia de serviços é responsável pela colocação da prestação dos serviços anteriormente mencionada. Guarda em si algumas peculiaridades, tais como qualidade dos serviços prestados, satisfação do cliente e intensidade dos serviços à serem prestados.

Gianesi e Corrêa (1994) afirmam que, em termos de operações de serviço, vantagens em longo prazo são conseguidas do projeto com base, principalmente, do projeto do serviço e no processo de entrega ou de prestação do serviço.

Ainda segundo os mesmos autores, a função de operações em uma organização é a parte responsável por produzir seus bens (ou serviços), acrescentando que a função de operações é o coração ou a função central da maioria das organizações. São as operações que provêem produtos ou serviços aos clientes, envolvendo projeto, planejamento, controle e melhoria do sistema.

Os serviços, segundo Kotler e Bloom (1987), são qualquer quantidade ou benefício que uma parte possa oferecer a outra, que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de qualquer coisa. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico.

Perez (1996), fazendo referência à Nóbrega (1994), afirma que serviços estão atrelados ao sentido de promessa daquele que presta o serviço, ou seja, na verdade, ao adquirir, se está adquirindo a promessa de um benefício, por exemplo, a promessa de um ótimo atendimento bancário, a promessa da segurança de um tratamento de saúde, a promessa de agradáveis momentos de entretenimento em uma peça de teatro, entre outros.

Ainda o mesmo autor, citando Teboul (1991), afirma que os serviços estão definidos de uma forma operacionalizada, onde se caracterizam essencialmente pela sua interface, ou seja, o local onde cliente e o prestador de serviços interagem. Contudo, tal interface é sustentada *a priori* por um elemento de suporte que concebe e acompanha o fornecimento do serviço.

As definições anteriormente explanadas sobre serviços se completam entre si, pois premissas não levadas em consideração por um autor e mencionadas por outro, servem para enriquecimento e complemento do conceito de serviços.

Definido e conceituado serviço, necessário se faz observar como são prestados os serviços, promovendo uma breve explanação sobre o seu ciclo operacional.

Para Bertó e Beulke (2006), o ciclo operacional, em serviços, varia em razão de suas características quanto ao uso ou não de materiais. Nas empresas que utilizam materiais, o ciclo operacional compreende mais ou menos as mesmas fases dos produtos industriais. Já nas de serviços que não utilizam materiais, as principais fases do ciclo operacional são:

- Processamento do serviço;
- Crédito para pagamento do serviço;
- Atrasos, inadimplência etc.

Como se observa, o ciclo operacional do serviço começa pelo processamento, ou seja, a prestação do serviço propriamente dita, passando pela abertura do crédito para pagamento da prestação de serviço efetuado e culminando com o pagamento ou a criação de gargalos, que seriam os atrasos e inadimplências para a quitação do crédito, conforme demonstrado na figura à seguir:

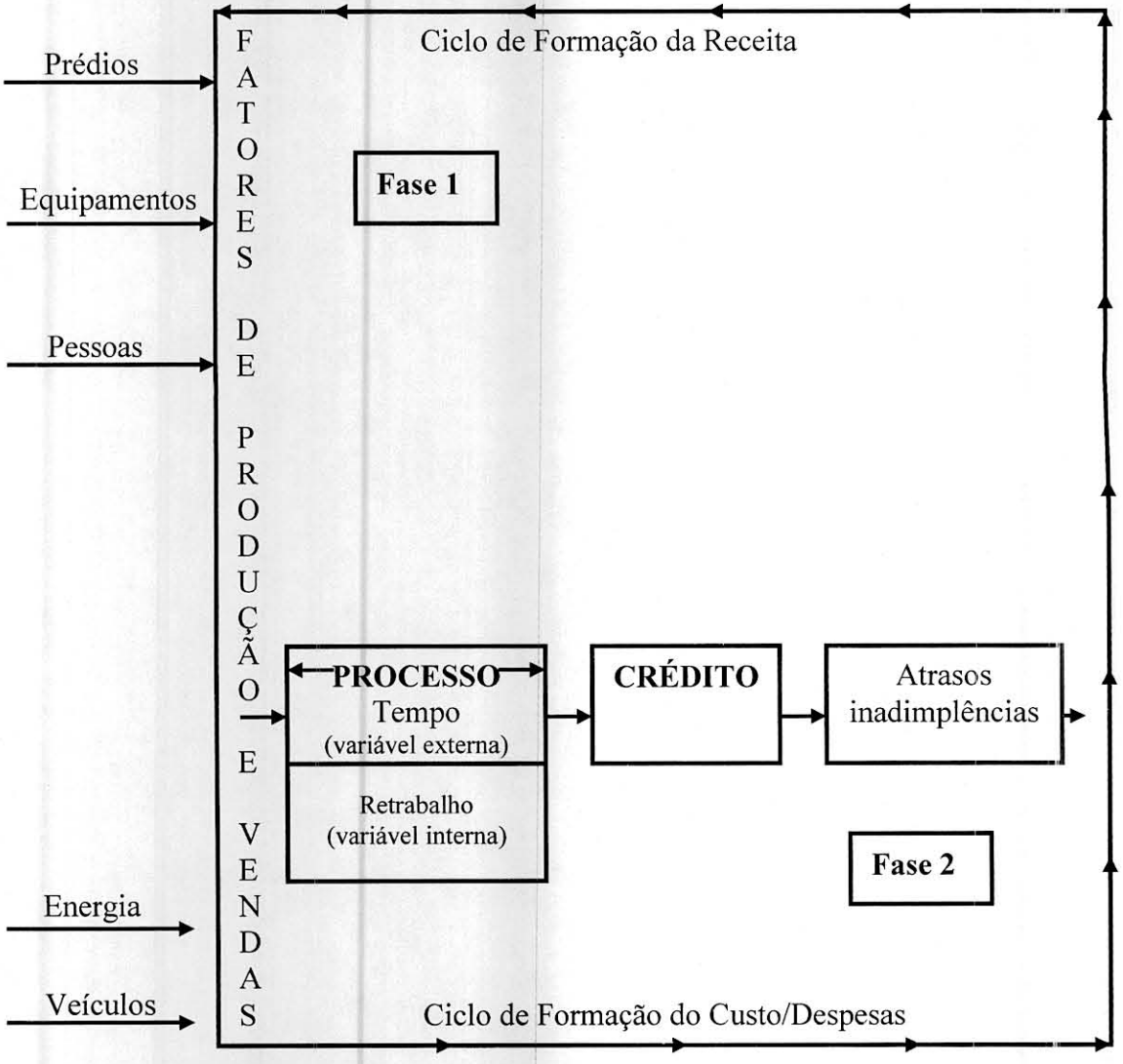


Figura 9 - Ciclo operacional dos serviços
Fonte: Adaptado de Bertó e Beulke (2006)

Com a observação da figura acima, fica fácil distinguir a fase da formação da receita e a dos custos e despesas. Na fase 1, tem-se a utilização dos fatores de produção, capacidade instalada, equipamentos, materiais e mão-de-obra. Essa fase é denominada a da formação da receita, pois a utilização dos fatores de produção transforma investimentos visando benefícios futuros. Já na fase 2, que deriva da utilização dos fatores de produção e onde são promovidas as vendas dos serviços, tem-se a formação dos custos e das despesas, sendo esta fase a responsável pela formação do preço de venda dos serviços.

Conhecido o ciclo operacional, passa-se a descrever algumas características próprias das operações de serviços, as chamadas propriedades dos serviços.

2.5 Propriedades dos serviços

Algumas características são peculiares das operações de serviços, tais como: os serviços não podem ser tocados, não podem ser estocados ou armazenados, muitas vezes o cliente participa e/ou observa o processo de fornecimento do serviço, é difícil a avaliação da qualidade dos serviços e a produção, e consumo, ocorrem simultaneamente, pois os serviços são consumidos na medida em que são produzidos, dificultando a separação dos maus serviços nas operações.

Pelas propriedades anteriormente mencionadas, observa-se a grande dificuldade em mensurar e até mesmo avaliar a qualidade das operações de serviços, tendo em vista estar em evidência a satisfação do cliente, componente composto principalmente por condições intangíveis, que é o sentimento, a satisfação pessoal de cada receptor do serviço.

Assim, as operações de serviços guardam em si, características como intangibilidade, simultaneidade, a não estocabilidade, os transformantes não-físicos e a qualidade subjetiva.

Intangibilidade

Lobos (1993 apud CARDOSO,1995) afirma que:

> Uma das diferenças sempre enunciada pelos autores à bens e serviços, é o aspecto de tangibilidade. Em geral, afirma-se que bens são tangíveis e serviços são intangíveis. Argumentos freqüentemente utilizados para defender a intangibilidade dos serviços, são os de que uma amostra do serviço não pode ser enviada com antecedência ao cliente, para aprovação; nem o seu valor é necessariamente proporcional aos custos de produção. Até porque a qualidade do serviço é uma questão altamente subjetiva.

Ainda a mesma autora, baseada em Levitt (1990), declara que, "O reconhecimento das características tangíveis e intangíveis da "promessa de satisfação" que os produtos incluem é suficiente para "efetuar uma venda ou para obter um cliente". Manter um cliente já é coisa bem diferente e, sob esse aspecto, os produtos intangíveis têm problemas muito especiais".

Nesse aspecto, Gianesi e Corrêa (1994) afirmam que os serviços são experiências que o cliente vivencia, enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas. A intangibilidade dos serviços torna difícil para os gerentes, funcionários e mesmo para os clientes, avaliar o resultado e a qualidade do serviço.

Geralmente, ao se comprar produtos tangíveis, tem-se a chance de vê-los, cheirá-los, apalpá-los, degustá-los e testá-los, fazendo-se isso antes de comprá-los. Com os produtos

intangíveis são raras as chances que se tem de efetuar todas as premissas anteriormente mencionadas, antes do consumo do mesmo.

Diante dessa problemática, conclui-se que o tangível é fruto da observação pelos sentidos e que o intangível é fruto da percepção.

São duas percepções totalmente diferentes, ao se confrontar serviços e manufatura. Como bem demonstra a Figura 10, são absolutamente extremos, em relação à tangibilidade.

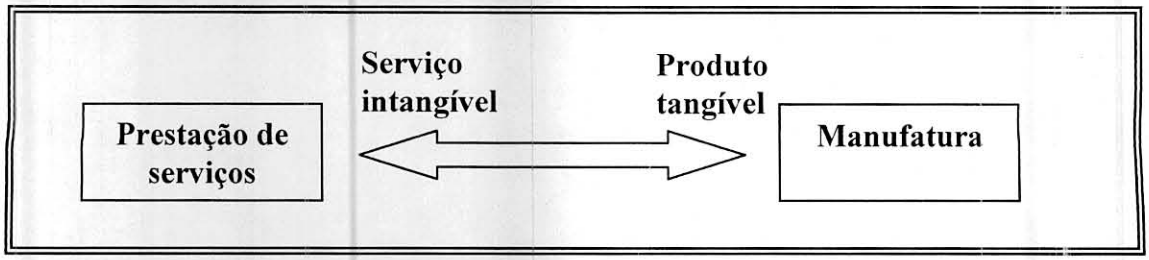


Figura 10 - Os serviços são intangíveis
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Pela análise da Figura 10, pode-se concluir que quanto às características a prestação de serviços tende a ser em sua totalidade intangível, enquanto que na manufatura, acontece o inverso, tende a ser tangível.

Simultaneidade

A simultaneidade nas operações de serviços está ligada à sua produção e consumo, ou seja, ao passo em que o serviço está sendo produzido, ele também está sendo processado e consumido imediatamente ou simultaneamente.

Segundo Gianesi e Corrêa (1994), geralmente, não há uma etapa entre a produção de um serviço e seu consumo por parte de um cliente. A simultaneidade entre produção e consumo afeta, também, a gestão da qualidade, pois elimina a oportunidade de intervenção do controle de qualidade enquanto inspeção final.

Nas operações de serviços, a simultaneidade guarda uma característica marcante no tocante à interação fornecedor-cliente, afetando o resultado final.

Não-estocabilidade

Segundo Cardoso (1995), as operações de serviços não podem ser estocadas, pois a entrega é imediata e o sistema de produção é sempre acionado pelo cliente.

Diferentemente do que acontece na produção da manufatura, nas operações com serviços os estoques da produção de serviços em si, não existem, pois é impossível se estocar um serviço para consumo posterior, tendo em vista a sua produção e consumação acontecerem de forma simultânea.

Consoante esse aspecto, Gianesi e Corrêa (1994) afirmam que, como conseqüência da não ocorrência de etapas intermediárias entre a produção e o consumo do serviço por parte do cliente, os serviços não podem ser estocados, eliminando-se a possibilidade de isolamento do sistema de operações das variações do ambiente externo, através dos estoques.

A não-estocabilidade dos serviços traz como conseqüência a sua grande perecibilidade, pois, a capacidade produtiva colocada disponível que não for utilizada (pela inexistência de demanda), é perdida para sempre.

Transformantes não-físicos

Como visto anteriormente, uma das características marcantes das operações de serviços é a sua intangibilidade, sendo assim, a maioria dos transformantes usados na produção dos serviços são não-físicos.

As operações de serviços, à exemplo, prestadas por um guia turístico, são compostas apenas de informações (relatos) e visitas à locais de valor histórico. Os meios utilizados para a prestação do serviço se resumem ao conhecimento adquirido à respeito daquele local, portanto, componentes não-físicos e os monumentos históricos, parte física da operação do serviço.

Quanto ao receptor da prestação dos serviços, este não recebe um produto que possa ser levado consigo. É oferecida uma quantidade de serviços que, dependendo do seu estado emocional e da qualidade dos serviços prestados, ele ficará satisfeito ou insatisfeito, demonstrando-se assim os condicionantes não-físicos das operações de serviços.

Qualidade subjetiva

Para Uchimura e Bosi (2002), a qualidade em sua dimensão objetiva é mensurável, e, portanto, generalizável. O mesmo não ocorre com a dimensão subjetiva. Esta última habita o espaço das vivências, das emoções, do sentimento, os quais não cabe quantificar, uma vez que expressam singularidades.

Perez, citando Crosby (1984), afirma que o mesmo vê a qualidade como cumprimento das especificações estabelecidas e necessárias para satisfação do cliente, ressaltando a importância da educação para todos os indivíduos da empresa como meio de conseguir a melhoria da qualidade.

Como o processo da produção dos serviços é iniciado com a solicitação do cliente, podendo o mesmo estar presente e esperando pela entrega do serviço, inclusive participando da operação, a característica de subjetividade está fortemente presente nas operações de serviços.

A subjetividade também está relacionada com o grau de satisfação e aceitação dos serviços por parte do cliente. E ainda, até quando e quanto deve o cliente receber a prestação dos serviços.

As operações de serviços guardam subjetividade no que diz respeito à satisfação do cliente e qualidade dos serviços prestados. No tocante à satisfação do cliente, precisa-se conhecer se o mesmo ficou satisfeito ou não com a prestação dos serviços; já com relação à qualidade, se aquela prestação atingiu a qualidade esperada ou desejada.

Todas as propriedades de serviços, anteriormente mencionadas, podem ser resumidas e confrontadas com o setor manufatureiro, como mostrado no Quadro 4.

Aspectos	**Atividades**	
	Setor de Serviços	**Setor Manufatureiro**
Produto ou Serviço	A produção e consumo são simultâneos.	Pode ser produzido com antecedência (ao consumo)
	Produzido sobre base individual, sob medida.	Produção em massa, padronizada.
	Intangível, perecível. A demanda depende do tempo. Em geral, não há rupturas nos estoques.	Pode haver rupturas nos estoques.
	Não pode ser estocado.	Pode ser estocado.
	Não pode ser transportado.	Pode ser transportado.

Quadro 4 - Propriedades dos serviços
Fonte: Pesquisa direta (2007).

As particularidades que envolvem os sistemas de serviços, com características próprias e específicas em função da natureza das operações, impõem a necessidades de ajustes no processo de apuração dos custos. Este assunto será melhor discutido à seguir.

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

2.6 Custos em operações de serviços

Para Cogan (2002), a competitividade exige que as empresas do setor de serviços também conheçam seus custos com boa precisão, mesmo porque, como essas empresas não contêm, de forma geral, material direto como acontece com os produtos fabris, a incidência de suas despesas indiretas é ainda mais proeminente do que nas manufaturas.

Segundo Martins (2003), pela própria definição de custo, pode-se entender ainda mais sabendo da origem histórica, por que se generalizou a idéia de que Contabilidade de Custos se volta predominantemente para a indústria. É aí que existe a produção de bens e onde a necessidade de seu custeamento se torna presença obrigatória.

O mesmo autor acrescenta ainda que, em inúmeras empresas de serviços, todavia, passou-se a utilizar seus princípios e suas técnicas de maneira apropriada em função da absoluta similaridade de situação, principalmente nas entidades em que se trabalha por projeto (empresas de engenharia, escritórios de auditoria, de planejamento etc.).

Os custos nas operações de serviços são aqueles que imediatamente se transformam em despesas, sem que haja a fase de estocagem, como no caso de indústrias, mas de qualquer forma não deixa de ser apropriada à terminologia.

Sendo assim, é perfeitamente aplicável a terminologia de empresas industriais de produção de bens às empresas operadoras de serviços, necessitando apenas de uma certa sofisticação e refinamento na separação das diversas fases do processo de apuração dos custos em operações de serviços.

Em operações de serviços os custos podem ter as mesmas aplicações efetuadas em plantas industriais. Para custeamento da prestação dos serviços, as organizações podem, inclusive, utilizar-se de sistemas já conhecidos em organizações industriais, tais como, por exemplo, o Custeio Baseado em Atividade.

2.7 A Natureza oculta dos custos

As disfunções geram custos para a empresa que, em geral, são ocultos e que afetam sua *performance* econômica.

Para Savall e Zardet (1991), disfunção é, portanto, o ponto que, por convenção, vai ser assinalado como o diferencial entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido e que está na origem de um conjunto de custos ocultos.

Baseando-se em Lima (1991), pode-se afirmar que os custos ocultos são compostos por quatro principais componentes, sendo os três primeiros formados por dispêndio que a empresa poderia evitar, ao menos parcialmente, se seu nível de disfunção fosse menos elevado. Trata-se dos sobre-salários (ou salários de indenizações) pagos sem contrapartida em trabalho, remuneração dos tempos de regulação (dedicados à corrigir disfunções) ou ainda o sobre-consumo (consumo de materiais que seria inferior caso a empresa não tivesse que corrigir disfunções). O quarto componente dos custos ocultos é de natureza particular, pois não constitui propriamente uma carga mas, sobretudo, um não produto ou uma perda de receitas de produção. Trata-se das ocasiões perdidas com relação a realizar e vender um produto ou serviço (custos de oportunidade).

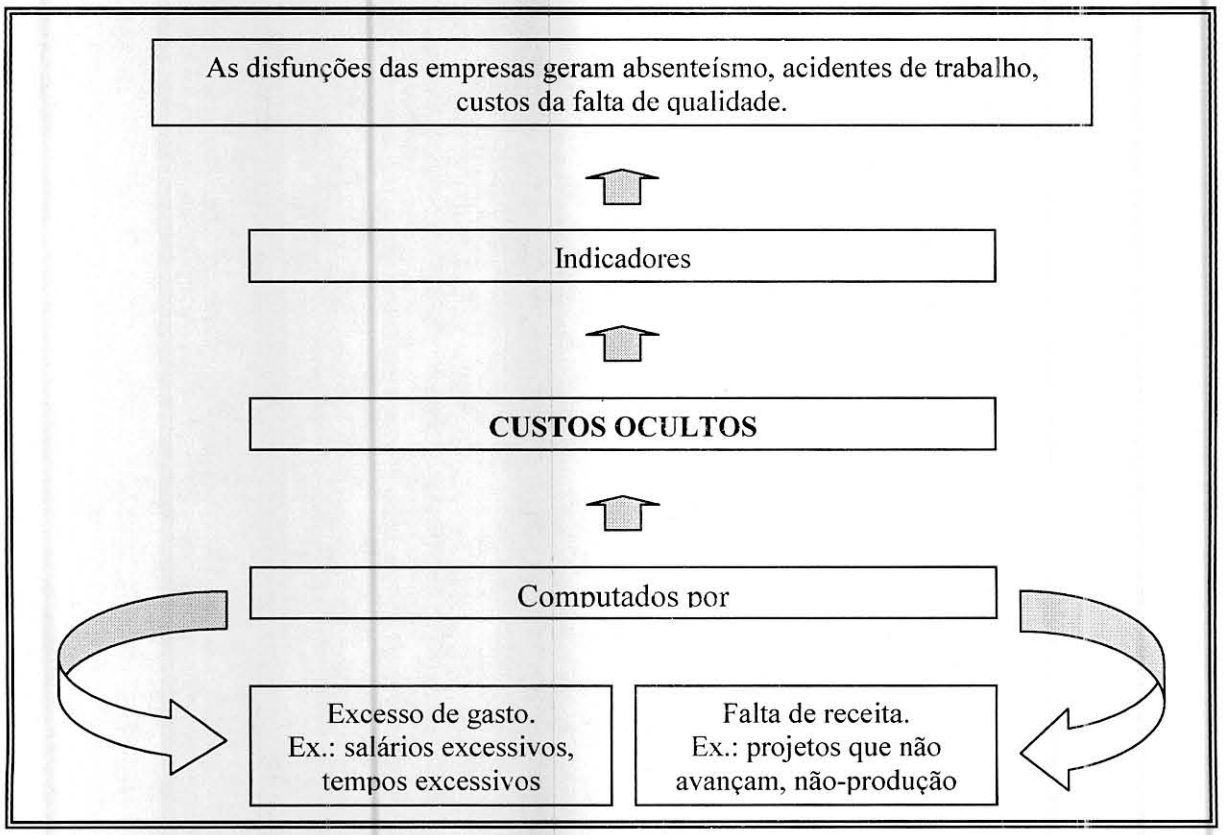


Figura 11 - Componentes de custos ocultos
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Os custos ocultos, conforme a Figura 11, constituem-se, portanto, de sobrecargas (sobre-salário, sobre-tempo e sobre-consumo) e de não produtos (não produção e não criação de potencial estratégico).

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

2.6 Custos em operações de serviços

Para Cogan (2002), a competitividade exige que as empresas do setor de serviços também conheçam seus custos com boa precisão, mesmo porque, como essas empresas não contêm, de forma geral, material direto como acontece com os produtos fabris, a incidência de suas despesas indiretas é ainda mais proeminente do que nas manufaturas.

Segundo Martins (2003), pela própria definição de custo, pode-se entender ainda mais sabendo da origem histórica, por que se generalizou a idéia de que Contabilidade de Custos se volta predominantemente para a indústria. É aí que existe a produção de bens e onde a necessidade de seu custeamento se torna presença obrigatória.

O mesmo autor acrescenta ainda que, em inúmeras empresas de serviços, todavia, passou-se a utilizar seus princípios e suas técnicas de maneira apropriada em função da absoluta similaridade de situação, principalmente nas entidades em que se trabalha por projeto (empresas de engenharia, escritórios de auditoria, de planejamento etc.).

Os custos nas operações de serviços são aqueles que imediatamente se transformam em despesas, sem que haja a fase de estocagem, como no caso de indústrias, mas de qualquer forma não deixa de ser apropriada à terminologia.

Sendo assim, é perfeitamente aplicável a terminologia de empresas industriais de produção de bens às empresas operadoras de serviços, necessitando apenas de uma certa sofisticação e refinamento na separação das diversas fases do processo de apuração dos custos em operações de serviços.

Em operações de serviços os custos podem ter as mesmas aplicações efetuadas em plantas industriais. Para custeamento da prestação dos serviços, as organizações podem, inclusive, utilizar-se de sistemas já conhecidos em organizações industriais, tais como, por exemplo, o Custeio Baseado em Atividade.

2.7 A Natureza oculta dos custos

As disfunções geram custos para a empresa que, em geral, são ocultos e que afetam sua *performance* econômica.

Para Savall e Zardet (1991), disfunção é, portanto, o ponto que, por convenção, vai ser assinalado como o diferencial entre o funcionamento esperado e o funcionamento atingido e que está na origem de um conjunto de custos ocultos.

Baseando-se em Lima (1991), pode-se afirmar que os custos ocultos são compostos por quatro principais componentes, sendo os três primeiros formados por dispêndio que a empresa poderia evitar, ao menos parcialmente, se seu nível de disfunção fosse menos elevado. Trata-se dos sobre-salários (ou salários de indenizações) pagos sem contrapartida em trabalho, remuneração dos tempos de regulação (dedicados à corrigir disfunções) ou ainda o sobre-consumo (consumo de materiais que seria inferior caso a empresa não tivesse que corrigir disfunções). O quarto componente dos custos ocultos é de natureza particular, pois não constitui propriamente uma carga mas, sobretudo, um não produto ou uma perda de receitas de produção. Trata-se das ocasiões perdidas com relação a realizar e vender um produto ou serviço (custos de oportunidade).

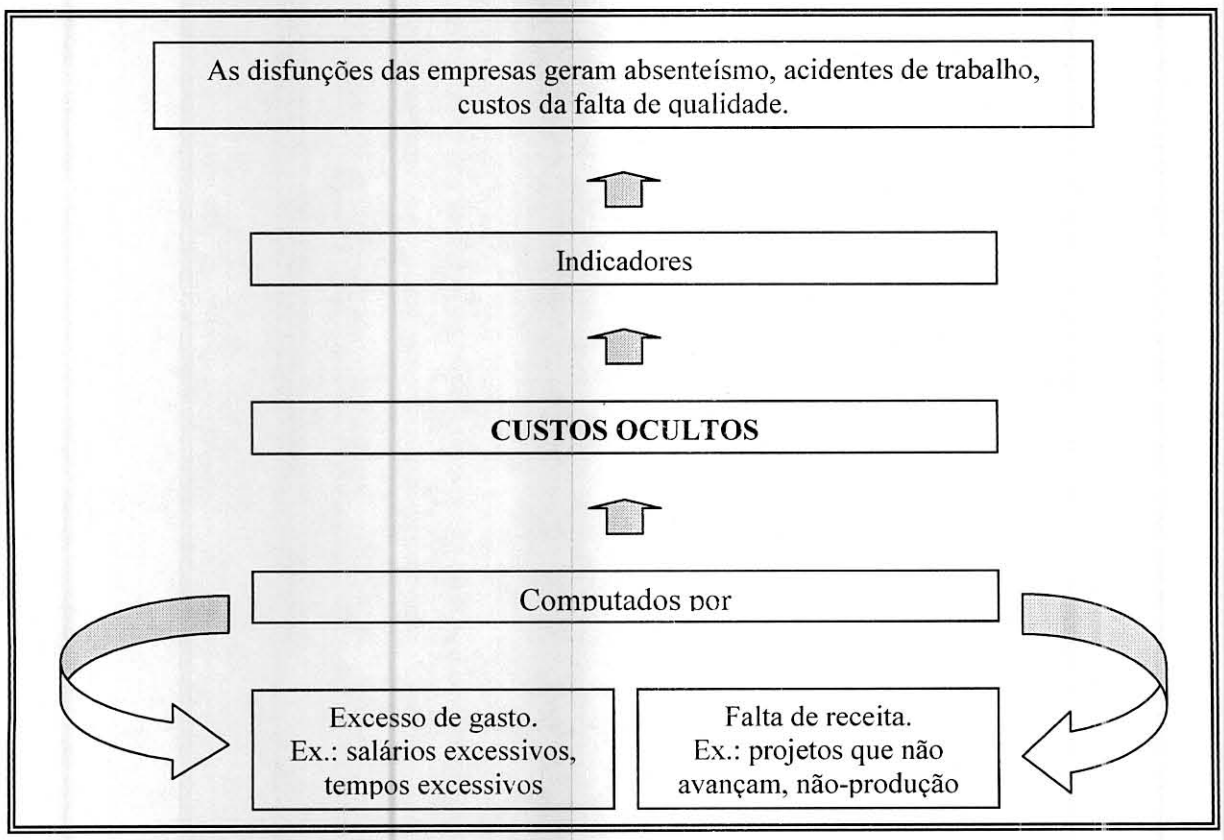


Figura 11 - Componentes de custos ocultos
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Os custos ocultos, conforme a Figura 11, constituem-se, portanto, de sobrecargas (sobre-salário, sobre-tempo e sobre-consumo) e de não produtos (não produção e não criação de potencial estratégico).

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

Segundo Lima (1991), 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.

2.8 Conceitos e Definições para Custos Ocultos

As avaliações dos custos ocultos, realizadas à partir de 1973, mostraram que os cinco indicadores de disfuncionamento eram, simultaneamente, os indicadores de estruturas e de comportamentos.

Contudo, a interação entre estruturas e comportamentos não é simétrica. Com efeito, as estruturas se caracterizam pela sua estabilidade e pela sua força.

Lima (1991) define as estruturas como elementos, relativamente permanentes da organização, que se caracterizam pela capacidade de duração no tempo de seus principais atributos; capacidade de evolução da autonomia lenta e progressiva destes últimos; pelo alto nível de gasto de energia social (individual ou coletiva, mais ou menos consciente), material e financeira, necessária à realização de uma evolução mais rápida.

As estruturas têm, portanto, um certo grau de inércia não somente em relação aos agentes, mas também em relação ao tempo.

A segunda característica maior das estruturas é sua força, quer dizer, a capacidade que elas têm de impressionar os comportamentos humanos. Esta propriedade é referenciada pelos elementos relativamente constantes dos comportamentos (aparentemente complexos e multiformes), saídos de uma ligação interativa e relativamente assimétrica.

As estruturas físicas podem ser referenciadas, diretamente, por sua natureza particular: espaço, volume, ambiente físico, ou, indiretamente, por certos indicadores de seus efeitos.

As estruturas tecnológicas compreendem os diferentes tipos de equipamentos, classificados segundo certos critérios, tais como: o grau de complexidade ou de sofisticação (simples, mecanizado, automatizado) ou seu valor econômico: equipamentos pesados constituindo em si mesmo um jogo econômico muito controlado na organização ou, ao contrário, utensílios leves, principalmente, considerados como auxiliares do trabalho do homem. Estas estruturas podem, igualmente, serem surpreendidas através de certos efeitos objetivos sobre o comportamento humano, tais como: o grau de dependência do homem em relação à máquina ou outro tipo de exigências ergonômicas, tais como, os gestos repetitivos

de alta freqüência, as atividades pouco estimulantes, por exemplo, a vigilância de processo automatizado, requerendo quase nenhuma iniciativa humana.

As estruturas organizacionais resultam da divisão de trabalho na empresa e das relações funcionais (no sentido etimológico) entre as diferentes unidades e os indivíduos.

A divisão das grandes funções das tarefas e das responsabilidades tem uma grande incidência sobre o conteúdo do trabalho e, por conseqüência, sobre o grau de adequação entre a formação do homem (competências potencias originadas da sua formação inicial, continuada e de sua experiência profissional) e de seu emprego. O nível desta adequação tem efeitos significativos sobre o grau de interesse do trabalho.

As estruturas demográficas podem ser definidas pelas características da população empregada em termos das categorias profissionais, hierárquicas, de idade, de antiguidade, de sexo e de formação (inicial, continuada e experiência profissional). Mas elas podem, também, estarem surpreendidas por alguns de seus impactos sobre os comportamentos humanos, tais como as aspirações profissionais não satisfeitas ou uma falta de saber fazer ou de competências.

As Estruturas mentais compreendem os elementos que caracterizam, de forma durável, o estado das mentalidades da organização, que se trata dos estilos de gestão introduzidos pela direção, das concepções dominantes que desviam as decisões de enquadramento, ou ainda, o estado de espírito do ambiente de trabalho reinante entre o pessoal.

A Figura 12 apresenta uma esquematização do efeito das estruturas sobre os comportamentos e ao aparecimento de custos ocultos na Figura 12, à seguir:



Figura 12 - Efeitos dos custos ocultos
Fonte: Pesquisa Direta (2007).

Segundo Savall e Zardet (1991), os custos ocultos podem ser definidos como a interação das estruturas com os comportamentos que dão origem às disfunções que redundam em custos ocultos, traduzindo assim uma *performance* atrofiada da empresa.

Para Sítima (2001), a expressão "custos ocultos" deve ser considerada como uma redução ou abreviatura da expressão "custos – *performances* – ocultos", onde a redução de um custo constitui uma *performance* e a redução de uma *performance* um custo.

Essa afirmativa foi baseada no esquema da Figura 13 idealizado por Savall e Zardet (1991).

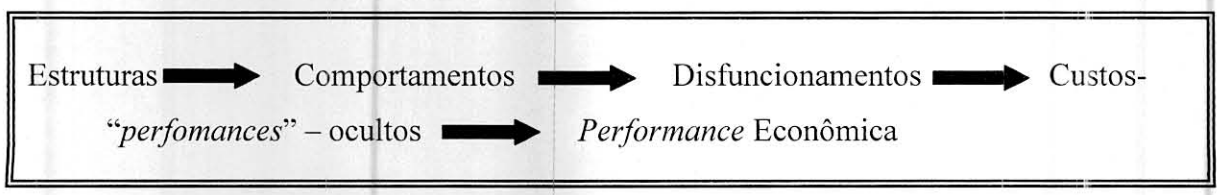


Figura 13 - Custos ocultos segundo a *performance* econômica
Fonte: Adaptado de Savall e Zardet (1991).

Savall e Zardet (1991) completam, afirmando que a *performance* só é válida se se exprimir, ao mesmo tempo, por meio de variáveis econômicas e de variáveis sociais. Com efeito, trata-se da eficácia/eficiência global, simultaneamente econômica e social.

Na realidade, custos ocultos são, em sua maioria, disfunções provocadas principalmente pelo inter-relacionamento dos comportamentos humanos e das estruturas das organizações que ainda não aparecem na contabilidade e nos relatórios gerenciais das mesmas, embora estes custos afetem diretamente o desempenho econômico e até patrimonial das organizações.

Os custos ocultos constituem uma fraqueza interna das organizações. Não tendo o controle sobre os mesmos, aquelas perdem a chance de ver aumentados os seus resultados financeiros, de se auto-financiarem e a possibilidade de ter aumentada a remuneração dos acionistas.

2.9 Origens dos custos ocultos

Os custos ocultos resultam de uma interação permanente e complexa entre as estruturas da empresa e dos comportamentos humanos, aqueles criados, por sua vez, do ortofuncionamento e dos disfuncionamentos.

A origem dos custos ocultos pode ser esquematizada através da Figura 14, onde as disfunções são expressas visando ter-se o domínio da solução das mesmas.

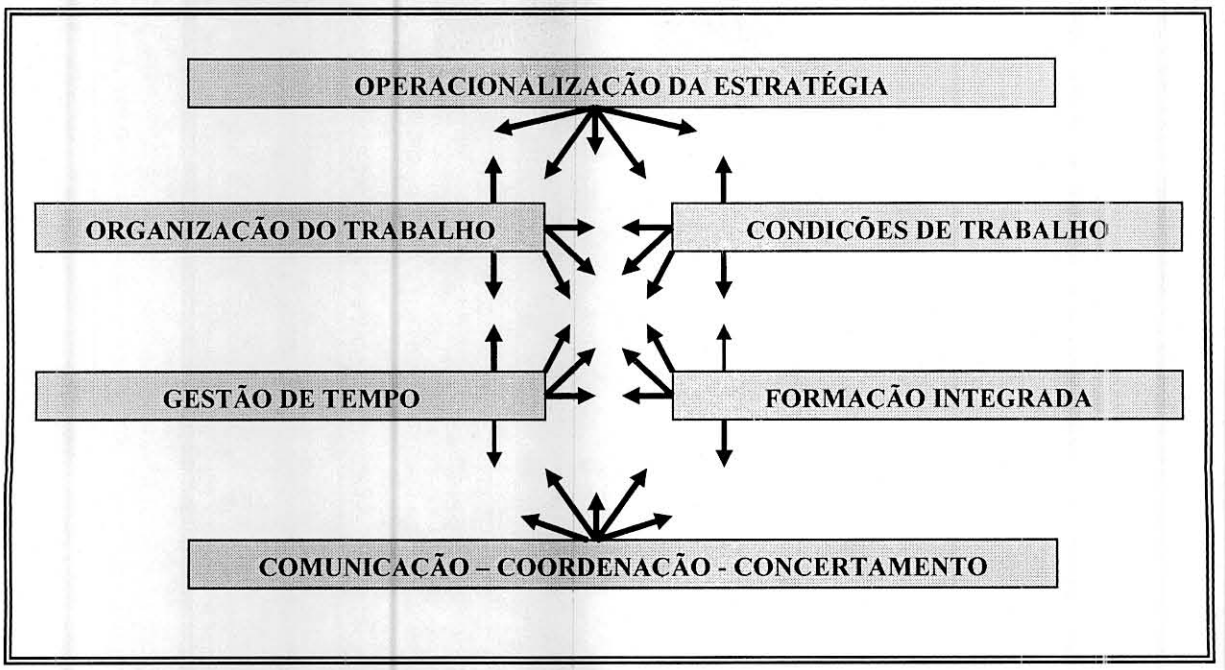


Figura 14 - Famílias de variáveis que dão origem aos custos ocultos
Fonte: Adaptado de Savall e Zardet, (1991).

Essas famílias de variáveis explicativas podem ser detalhadas da seguinte forma:

- *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:* 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).
- *Formação integrada:* essas famílias representam, ao mesmo tempo, as variáveis explicativas e os domínios de solução das disfunções recenseadas, ou seja, elas oferecem ao mesmo tempo a explicação e a solução das disfunções conhecidas.

As disfunções, para Lima (1991), dão origem a custos, em geral ocultos, que são computados através da mensuração do impacto econômico associado aos fenômenos de

absenteísmo, acidentes de trabalho, rotação do pessoal, qualidade dos produtos e produtividade direta.

2.10 Elementos de custos ocultos

Consoante Lima (1991), esses indicadores podem ser classificados e decompostos como à seguir:

- *Elementos de custos de absenteísmo* podem ser classificados em: tempo passado 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.
- *Elementos de custos de acidentes de trabalho* podem ser classificados em: custos diretos, salários de ausente substituído, tempo passado pelos supervisores na regulação da perturbação, não produção (parada de máquinas); perturbação do ambiente de trabalho, primeiros socorros. Se o acidente for cobrado adicionalmente pela previdência social: aumento de cotização da empresa à previdência social; procedimentos administrativos de declaração à previdência social.
- *Elementos de custos de rotação de pessoal* podem ser classificados em: complemento da amortização do investimento em recursos humanos realizado sobre operários que partem; custo de recrutamento, custo de formação, procedimentos de partida, perturbações da atividade, investimento em recursos humanos efetuados sobre o substituinte.
- *O custo de não qualidade* pode ser decomposto da seguinte forma: 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 de refugos (custo do tempo passado a efetuar os retoques, consumo de material e 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).

- *Os custos ligados à produtividade direta* são decompostos da seguinte forma: sobreconsumo de matérias-primas e de material secundário, não produção representada por uma diferença a ganhar, ligada seja às paradas de máquinas, seja a uma menor produtividade do trabalho humano (habilidade, rapidez), seja à problemas de aprovisionamento e de ritmo entre postos de trabalho.

2.11 Custos ocultos em serviços

Na opinião de Santos (2003), a maioria das empresas de serviços, ao contrário, nunca tiveram a necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes e funcionaram por décadas sem sistemas de custos. Evidentemente, não funcionaram sem sistemas financeiros. As empresas de serviços gerenciavam operações por meio do controle orçamentário de centros de responsabilidade. 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.

Na verdade, as empresas de serviços tinham sua própria versão dos sistemas de controle operacional, embora não utilizassem muito o orçamento flexível, pois quase todos os custos de uma empresa de serviços vêm de recursos comprometidos antes do uso; ou seja, são custos fixos à curto prazo.

Assim, embora as empresas de serviços fossem freqüentemente tão complexas e diversificadas quanto as indústrias, os gerentes não conheciam os custos dos serviços produzidos e fornecidos, nem o custo de servir à diferentes tipos de clientes.

Segundo Santos (2003), durante décadas, essa falta de informações precisas sobre produtos e clientes não foi uma preocupação, pois a maioria das empresas de serviços operava em mercados benignos, não competitivos. Muitas empresas de serviços, até recentemente, eram altamente regulamentadas. Os legisladores estabeleciam preços suficientes para cobrir os custos operacionais de empresas ineficientes.

Como até pouco tempo as empresas prestadoras de serviços não apuravam os seus custos através dos STC´s, pois tinham legislação própria, a qual era elaborada de maneira a cobrir seus custos operacionais, o estudo dos custos ocultos nessas organizações pode se mostrar de grande valia, ao passo em que ele identificará onde existem as disfunções que empatam o crescimento e a boa qualidade da prestação dos serviços.

2.12 Formas de tratamento dos custos ocultos

Pelo não tratamento e utilização de custos ocultos em STC´s, é que os pesquisadores do ISOER, através do estudo da origem dos custos ocultos, sugerem o método de análise sócio-econômica como forma de constatar e tratar tais custos.

Este modelo fundamenta-se na construção de uma teoria particular sobre o funcionamento das empresas e organizações e o desenvolvimento de ferramentas de gestão capazes de auxiliar a melhoria de sua eficiência social e econômica.

Segundo Lima (1991), os conceitos da metodologia sócio-econômica estruturam-se em três dimensões:

- A dimensão das decisões políticas, que contempla a estratégia empresarial, as regras do jogo explicitadas aos atores das empresas e organizações que servirão de terreno experimental, a definição dos parâmetros dos contratos de atividade periodicamente negociáveis e a política social.
- A dimensão das ferramentas de trabalho, que contempla o contrato de atividades periodicamente negociável (CAPN), o painel de gestão sócio-econômica, a matriz de competências, a matriz de auto-análise da gestão do tempo e o plano de ações prioritárias.
- A dimensão do processo de intervenção-pesquisa sócio-econômica, que contempla o diagnóstico, o projeto de melhoramento, a operacionalização do projeto e sua avaliação.

Como visto anteriormente nas dimensões do modelo sócio-econômico e, baseando-se no modelo teórico desenvolvido por Savall e Zardet (1991), as ferramentas para tratamento dos custos ocultos são:

- *Os contratos de atividades periodicamente renegociáveis (CAPN),* que visam modificar a dialética conflito-cooperação no seio da organização, de forma a aumentar a zona de convergência dos atores: direção, supervisão, pessoal de base, representação do pessoal.
- *O painel de gestão sócio-econômica*, que fornece à cada membro da empresa que tenha responsabilidades hierárquicas, que seja, por conseguinte, co-piloto da operacionalização de estratégia empresarial, um painel de pilotagem adaptado às suas funções e à sua zona de responsabilidades.

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

Para Lima (1991), as ações prioritárias para uma operacionalização da estratégia eficaz possuem as seguintes características: uma compreensão generalizada pelos atores da organização; uma formulação bem concreta e uma planificação em termos do tempo necessário à sua realização.

Símita (2001) afirma que o modelo à conceber para tratamento dos custos ocultos deverá ser capaz de proceder à identificação e reconhecimento das várias componentes dos custos ocultos, através das medidas não necessariamente monetárias, mas suficientemente eficazes que permitam aos gestores o seguinte:

- Aferir o comportamento e evolução dos custos ocultos ao longo de um determinado período de tempo;
- Proceder à sua comparação com empresas congêneres;
- Medir o retorno do investimento em programas de regulação dos disfuncionamentos;
- Decidir sobre o aumento ou não do investimento em ações de melhorias das estruturas e comportamentos geradores de disfuncionamentos.

Acrescenta ainda que:

> Não se conhece qualquer norma de contabilidade internacional que se debruce sobre esta matéria. Existem normas internacionais e nacionais cujo conteúdo aborda a questão dos ativos intangíveis, em especial a IAS 38 (IASC, 1998), contudo, quanto a estes custos ocultos, que são também intangíveis, mas que não reúnem as condições para serem considerados ativos (porque não garantem benefícios econômicos futuros e/ou não existe fiabilidade na sua volumetria), não existe qualquer norma, nem *framework* do IASC se pronuncia.

Relacionam-se abaixo as principais organizações internacionais, não muito integradas à questão da normalização e harmonização no domínio da Contabilidade, dos custos ocultos:

a) IASC – *International Accounting Standar Committee*
b) IFAC – *International Federation of Accountants*
c) FASB – *Financial and Management Accounting Commitee*
d) AICPA – *American Institute of Certfied Public Accountants*
e) FEE – *Federation dês Experts Contables Européens*
f) FMAC – *Financial and Management Accountig Commitee*

Sítima (2001) ainda faz referência a um novo modelo contabilístico que contemple a contabilização dos custos ocultos, tanto na contabilidade analítica como na contabilidade geral, referindo que a existência de um modelo de contabilização simples dos custos ocultos, é aumentar as chances de ele ser aplicado nas empresa. Tal afirmação foi referida através de Savall e Zardet (1991).

O mesmo autor, referenciando Savall e Zardet (1991), afirma que o mesmo propõe adaptações ao Plano Geral de Contas Francês com referência à contabilização dos movimentos dos recursos humanos, tanto no domínio dos custos diretos, como nos custos indiretos, que possam ser consideradas como investimento, não se referindo nunca à contabilização dos custos ocultos.

Os custos realizados com recursos humanos que, para Savall e Zardet (1991), seriam passíveis de serem tratados como investimentos amortizáveis, são os seguintes:

1) Custos com o recrutamento;
2) Custos com a formação;
3) Custos com a adaptação ao trabalho;
4) Custos com as entrevistas e seleções;
5) Custos com o aperfeiçoamento nas tarefas.

Esses custos seriam reconhecidos dentro da contabilidade de recursos humanos, naqueles que eles consideram contabilisticamente como investimentos e segundo a sua abordagem seria efetuado em dois níveis:

a) À nível da contabilidade geral;

b) À nível da contabilidade analítica.

Acrescenta-se que a literatura existente sobre custos ocultos encontra-se em fase de elaboração. Sendo assim, não é possível verificar as formas de tratamento dadas pelo setor contábil das organizações. É sabido que, como foi anteriormente explicitado, os Professores Savall e Zardet do ISEOR, através de sua teoria Sócio-Econômica da Empresa, utilizam-se de metodologias capazes de verificar e, quando muito, eliminar os custos ocultos gerados nas organizações.

Os custos ocultos, conforme já mencionado, ocorrem em todos os tipos de organizações, sejam elas de manufatura ou de serviços. Neste aspecto, é importante ressaltar que mesmo as empresas de serviços organizadas sob a forma de sociedade de economia mista, inclusive com controle estatal, estão sujeitas à ocorrência dessa tipologia de custos. O item à seguir apresenta um breve traçado acerca dessa categoria de organizações.

2.13 Empresas de serviços organizadas sob a forma de sociedade de economia mista com controle estatal

Segundo a Constituição Federal do Brasil de 1988, em seu artigo 37, inciso XIX, somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação.

Uma sociedade de economia mista, segundo a CGU (2000), é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de Sociedade Anônima, cujas ações com direito à voto pertençam, em sua maioria, à União ou à entidade da Administração Indireta.

Validando a definição anterior, o *site* DireitoNet, define uma sociedade de economia mista como sendo uma empresa composta por capital particular e capital estatal, sendo que a

maioria de ações com direito à voto pertence ao Estado. Existem sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos e exploradoras de atividade econômica.

Segundo o *site* DJi (2007), o que distingue a empresa pública da sociedade de economia mista é que, naquela, o capital é exclusivo das entidades governamentais, ao passo que nas sociedades de economia mista, existe colaboração entre o Estado e os particulares, ambos reunindo recursos para a realização de uma finalidade sempre econômica. Como nem sempre o Estado dispõe de recursos suficientes para aplicar num determinado empreendimento que, direta ou indiretamente, apresenta interesse social, ele se associa aos particulares, estes motivados pelo lucro, para a realização dos objetivos colimados.

Ainda, segundo o mesmo *site*, as sociedades de economia mista são sempre pessoas jurídicas de direito privado, não tendo, portanto, os privilégios das pessoas públicas, não usufruindo de isenções fiscais ou de foro privilegiado. A participação do Estado poderá ser majoritária ou minoritária; entretanto, mais da metade das ações com direito à voto devem pertencer ao Estado, com o objetivo de conservar, para o Estado, o domínio do destino da empresa.

Consoante o já referenciado *site,* as sociedades de economia mista serão sempre uma sociedade anônima, e o pessoal que trabalha nesse tipo de instituição é regido pela legislação trabalhista, por não se tratar de servidores públicos. Aquelas ainda não estão sujeitas à falência, mas os seus bens são penhoráveis e executáveis, e a pessoa jurídica que a controla responde, subsidiariamente, pelas suas obrigações.

2.14 Considerações conclusivas do capítulo

As discussões estabelecidas neste capítulo colocam em evidência a importância do conhecimento acerca dos custos ocultos, a relevância destes nas operações de serviços, bem como o imperativo de seu rastreamento, apuração e metodologias de cálculo.

Assim colocado, fica clara a importância de que os esforços de pesquisa se voltem para esta área do conhecimento, no que diz respeito à pesquisa contábil e à pesquisa em Engenharia de Produção, através de consórcios que promovam o concurso de solução e modelagem numa perspectiva de resolutibilidade destas lacunas.

O capítulo seguinte trata dos procedimentos metodológicos da pesquisa realizada, apresentando o escopo geral da investigação, bem como o método e as técnicas utilizadas em sua execução.

Capítulo III

"O papel do pesquisador é o de servir como "veículo inteligente e ativo"'."
Lüdke e André

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo destina-se à descrever a metodologia empregada para o desenvolvimento e execução da pesquisa.

3.1 Método da pesquisa

A presente pesquisa caracterizou-se como sendo do tipo exploratória, pelo fato de que a mesma identificou os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços, numa sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba.

Foi realizada sob o aspecto de um estudo de caso, onde buscou-se o aprofundamento na realidade de uma organização.

3.2 Ambiente da pesquisa

A pesquisa foi realizada em uma sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba.

A empresa objeto desse estudo é uma prestadora de serviços com sede na cidade de João Pessoa - PB, tendo como um dos principais objetivos a administração de dois Fundos de Desenvolvimento e os Distritos Industriais do Estado da Paraíba, alocando, re-alocando empresas, comprando e vendendo ativos empresariais nos referidos DI´s.

Através dos fundos são liberadas para as empresas industriais do Estado da Paraíba Cédulas de Créditos Industrial e incentivos fiscais através do ICMS.

Esta pesquisa limitou-se ao estudo de um dos processos operados pela Companhia. Trata-se do processo de liberação de incentivos fiscais através do ICMS. O processo em pauta foi eleito para fins de pesquisa, em função dos seguintes critérios de intenção:

a) Acessibilidade;
b) Relevância do processo;
c) Número de pessoal envolvido;
d) Visibilidade da seqüência de operações;
e) Freqüência de ocorrência;
f) Rastreabilidade contábil.

3.3 Variáveis de investigação

As variáveis investigadas estão descritas à seguir, conforme apresentadas no Quadro 5. Essas variáveis são produtos do rastreamento bibliográfico realizado. Elas foram investigadas conforme os procedimentos descritos posteriormente.

VARIÁVEIS	VETORES
CUSTOS	Fixos Variáveis Diretos Indiretos Históricos Pré-determinados
CUSTOS OCULTOS	Espera Movimentação inútil Sobre-salários Sobre-consumo Re-trabalho Acidente de trabalho Absenteísmo Ociosidade Litígios

Quadro 5 - Variáveis de investigação
Fonte: Pesquisa direta (2007).

A investigação das variáveis acima expostas, deu-se através do *framework* proposto por Lima (2006), com adaptações necessárias ao setor de serviços. Para tanto, utilizou-se a matriz 5Q1C, para fins de investigação das variáveis listadas no Quadro 05, visto anteriormente. A matriz 5Q1C encontra-se ilustrada na Figura 15:

Quais são?	**Qual é a freqüência de ocorrência?**	**Qual é a fonte geradora?**
Qual é a ordem de relevância?	**Qual é a chance de evitabilidade?**	**Como são identificados?**

Figura 15 - Matriz 5Q1C
Fonte: Adaptado de Lima (2006).

3.4 Dados da pesquisa

A investigação utilizou-se de dados primários e secundários. Os primários foram coletados através de entrevistas e questionários programados, enquanto que os secundários foram levantados através de rastreamento bibliográfico como: consulta à livros, periódicos, teses, dissertações e busca eletrônica.

3.5 Instrumento de coleta de dados

O instrumento de coleta de dados utilizado nesta investigação constitui-se numa adaptação do *framework* elaborado por Lima (2006), contemplando as variáveis propostas no item 3.3. Este instrumento, de acordo com Lakatos e Marconi (1991), caracteriza-se como um formulário de investigação. Guardadas as devidas proporções, considera-se que este formulário corresponde à um novo *framework*, tendo em vista a necessidade de o mesmo ser aplicado no setor de serviços.

A aplicação deste instrumento deu-se mediante análise documental (rastreamento contábil) em um período distinto de apuração: 2006. Uma outra técnica de coleta foi a observação direta junto aos postos operatórios, visando a comparação entre o contábil e o realizado.

3.6 Tratamento e análise dos dados

Os dados coletados foram submetidos à processos de ordenamento, classificação e sistematização. Os mesmos foram analisados com base em Savall e Zardet (1991) e Lima (2006), cujas abordagens constituem o marco teórico desta dissertação.

3.7 *Framework* em custos ocultos

O *framework* que se descreve à seguir foi aplicado na indústria manufatureira e serviu de base para elaboração de um *framework* destinado ao setor da prestação de serviços, para o atendimento aos objetivos geral e específicos, como descrito no item 1.3, letras a e b, desta pesquisa.

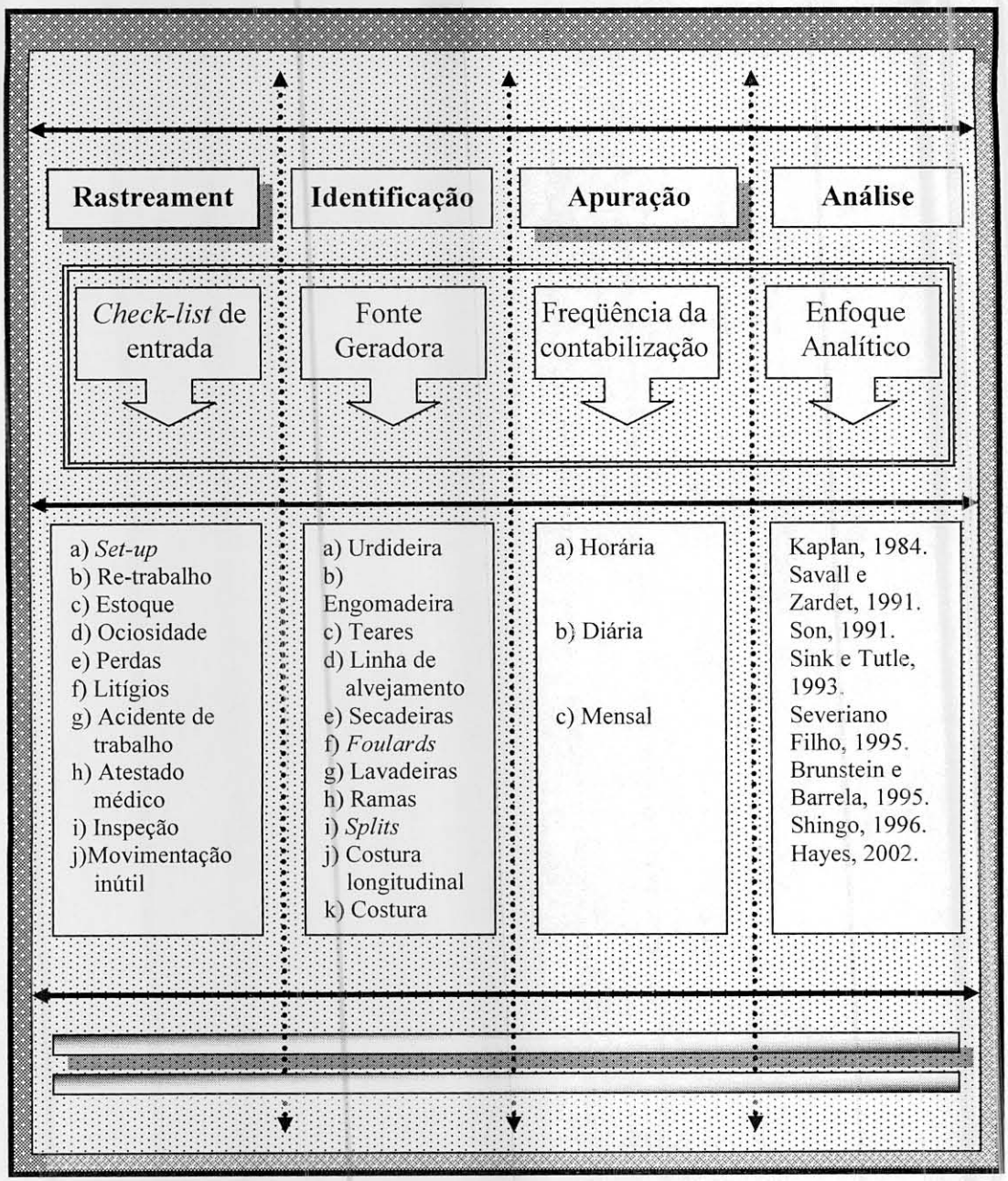


Figura 16 - *Framework*: rastreamento, identificação, apuração e análise dos custos ocultos na indústria têxtil
Fonte: Adaptado de Lima (2006).

Segundo o autor, a primeira coluna contém um *check-list* de entrada destinado ao rastreamento (fase I) dos elementos de custos ocultos na indústria têxtil. O *check-list* é produto da pesquisa realizada e está composto de 10 (dez) itens, à saber: *set-up*, re-trabalho, estoque, ociosidade, perdas, litígios, acidentes de trabalho, atestado médico, inspeção e movimentação inútil.

O *check-list* proposto anteriormente sofreu adaptações para sua aplicação no setor de serviços.

A segunda coluna destina-se à identificação das fontes geradoras dos elementos de custos ocultos, correspondendo aos setores e/ou postos operatórios onde ocorre a incidência dos custos ocultos.

A terceira coluna diz respeito à uma outra fase do *framework* proposto pelo autor. Destina-se á apuração dos elementos de custos ocultos, especificamente a forma de contabilização (freqüência) dos mesmos. Esta etapa é necessária, pois relaciona a ocorrência do custo com sua respectiva freqüência, o que permite a monetarização de seus valores e, por conseguinte, o reconhecimento dos montantes por eles gerados.

Finalmente, a quarta coluna refere-se aos marcos teóricos de análise dos elementos de custos ocultos, extraídos do processo de levantamento e apreciação da literatura disponível. Trata-se de modelos teóricos de compreensão, acerca do comportamento e lógica de custos ocultos, em processos operacionais e de manufatura.

Todas as etapas acima especificadas foram aplicadas em uma indústria manufatureira. Necessário se faz a adaptação das mesmas para aplicação no setor de serviços. A adaptação mencionada está demonstrada na figura à seguir.

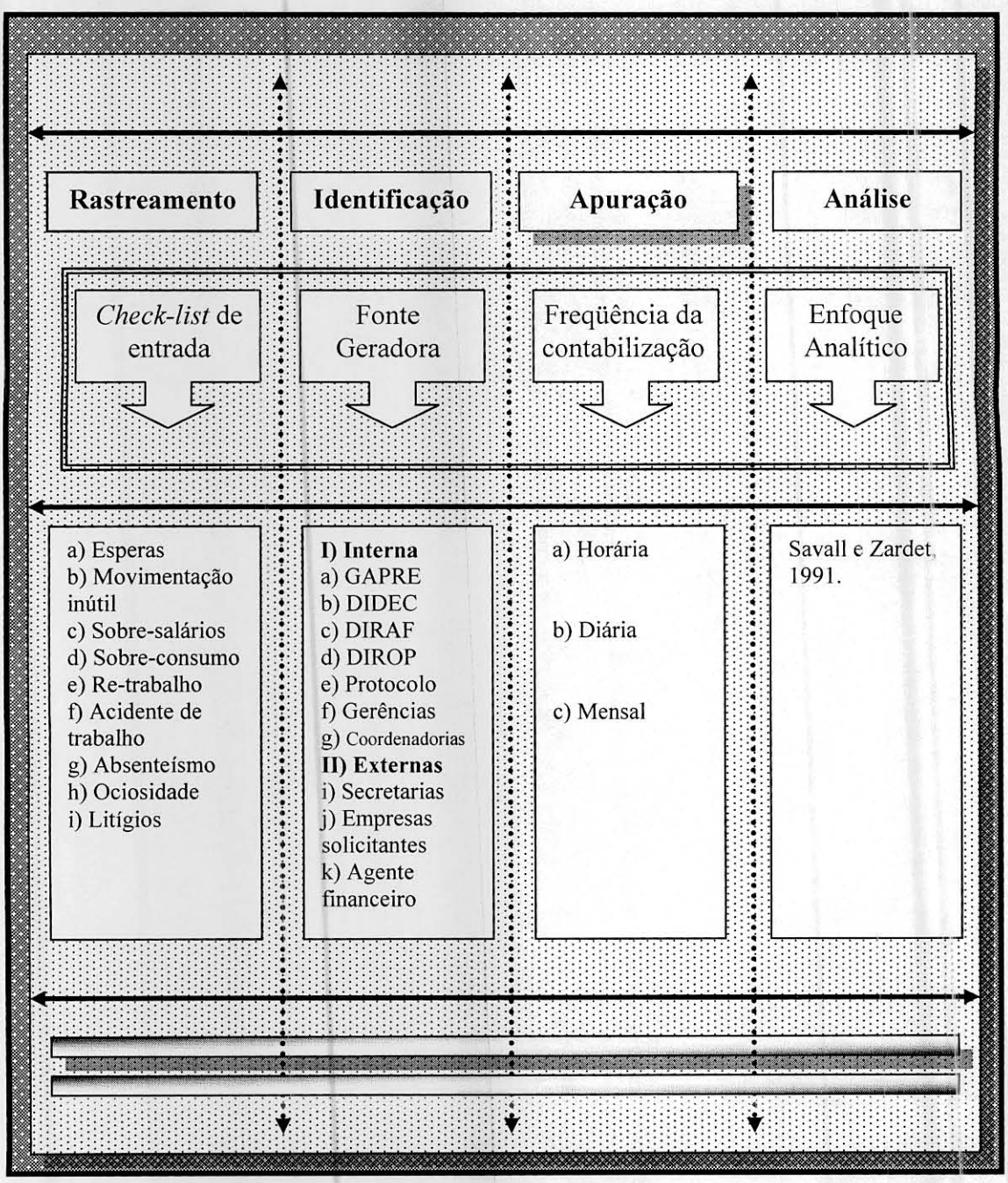


Figura 17 - *Framework* adaptado para rastreamento, identificação, apuração e análise dos custos ocultos nos serviços
Fonte: Pesquisa direta (2007).

O *framework* acima é a representação da adaptação do *fremaework* utilizado por Lima (2006), em um estudo de caso em uma indústria têxtil, para o estudo de caso realizado nesta dissertação.

GAPRE – Gabinete da Presidência.
DIDEC – Diretoria de Desenvolvimento Econômico.
DIRAF – Diretoria Administrativa e Financeira.
DIROP – Diretoria de Operações.

3.8 Fluxograma da pesquisa

A pesquisa ora realizada teve como procedimentos operacionais as etapas demonstradas no fluxograma abaixo:

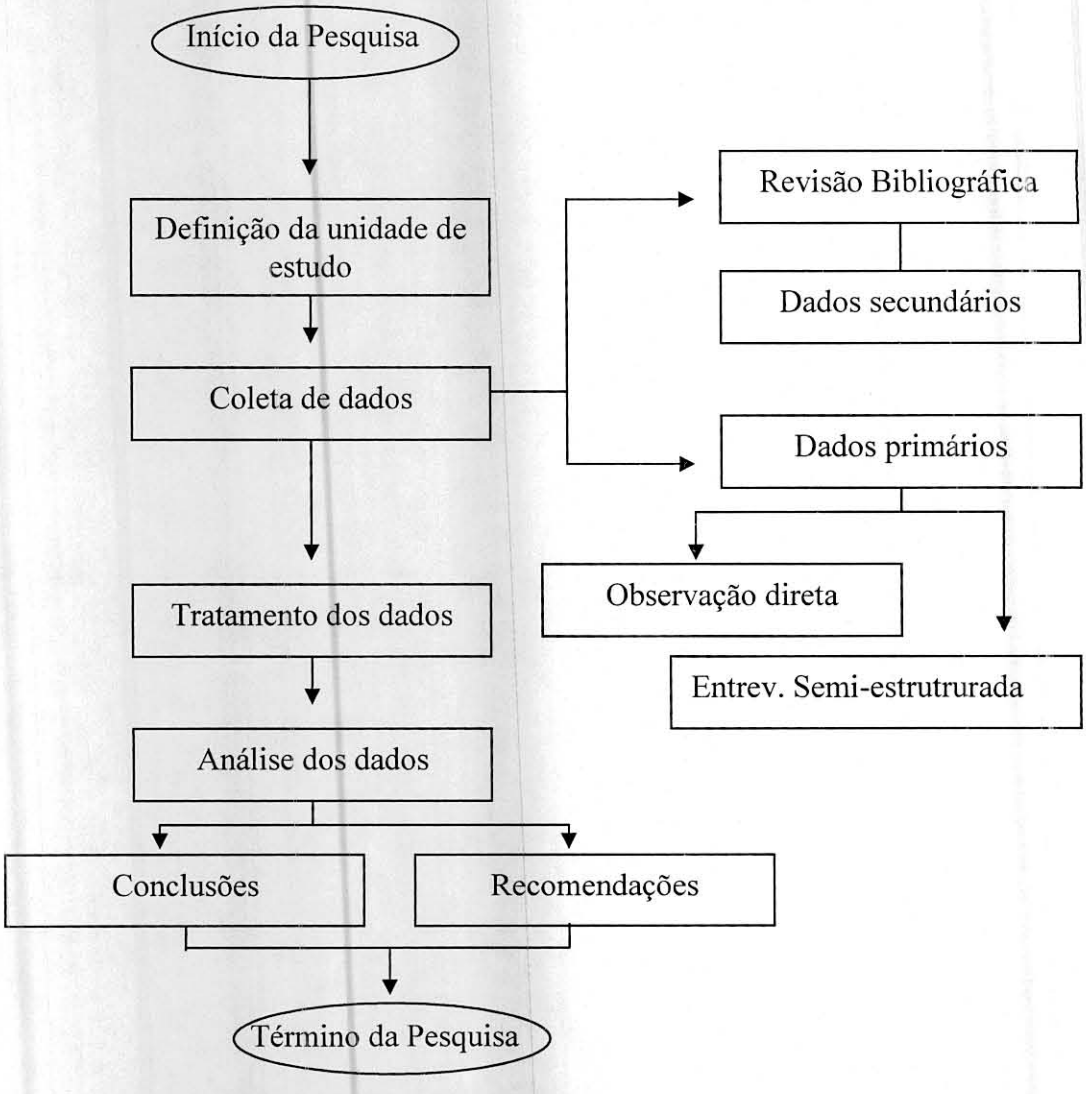


Figura 18 - Procedimentos operacionais da pesquisa
Fonte: Pesquisa direta (2007).

O fluxograma acima demonstrado indicou os passos operacionais seguidos no processo de execução da pesquisa. Eles corresponderam a uma sobreposição de tarefas e atividades, as quais o pesquisador executou.

Capítulo IV

"A sabedoria não é nos dada; é preciso descobri-la por nós mesmos, depois de uma viagem que ninguém nos pode poupar de fazer por nós."
Marcel Proust

APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O desenvolvimento deste capítulo tem como base o aprofundamento teórico nos capítulos anteriores, através da aplicação do estudo de caso, bem como a apresentação e análise dos dados coletados junto à empresa estudada.

O capítulo apresenta a seguinte estrutura: caracterização geral da empresa estudada, descrição do processo objeto de estudo, apresentação do custeamento utilizado pela empresa para este processo e, por fim, o desenvolvimento do estudo sobre o comportamento dos custos ocultos do processo objeto de estudo.

4.1 Caracterização geral da empresa estudada

A CINEP é uma sociedade de economia mista, com controle acionário pertencente, em sua quase totalidade, 81,7268% das ações, ao Estado da Paraíba. Sua missão e visão são respectivamente, "incentivar as atividades produtivas, promovendo ações de desenvolvimento econômico, social e cultural da Paraíba, interagindo com organizações públicas e privadas e contribuindo para a melhoria da qualidade de vida da população" e "empresa referência em gestão pública, aberta à novas oportunidades de mercado, ágil, com credibilidade, organizada, competitiva, criteriosa, transparente, com profissionais qualificados e comprometidos com a excelência nos serviços".

4.1.1 Ambiente

Por se tratar de um órgão controlado por recursos públicos, a CINEP está inserida no ambiente das empresas públicas, com a visibilidade no desenvolvimento industrial, turístico e

social do Estado da Paraíba, servindo como órgão auxiliador do mesmo na busca pelo desenvolvimento econômico.

Tratando-se de desenvolvimento industrial, a CINEP administra todos os distritos industriais do estado, comprando, vendendo terrenos e galpões, como também construindo estes últimos, para a instalação de todos os tipos de indústrias, bem como na captação externa de novas plantas industriais para que as mesmas possam se instalar em seus DI's. E ainda, alocando, re-alocando, participando de projetos de expansão de empresas, bem como no sentido da emissão da cédula de crédito industrial, que servirá para capital de giro e aquisição de novos ativos para a planta fabril.

Já em relação ao desenvolvimento turístico, a CINEP, promove a construção de pequenos pólos de comercialização de produtos em algumas cidades da Paraíba, bem como, financia outras ações de natureza turística.

Ao promover o desenvolvimento social, a CINEP, em parceria com outras entidades ou mesmo com algumas empresas, ministra uma gama de cursos de capacitação industrial, como também a inserção dos participantes no mercado de trabalho.

Pode-se acrescentar ainda, que o ambiente no qual a CINEP está inserida deve ser considerado o ambiente empresarial e industrial, pois a mesma desenvolve quase que a totalidade de suas ações voltadas para estes dois ramos de atividades.

4.1.2 Estrutura

A estrutura do sistema CINEP é composta de quatro categorias multifuncionais: física, organizacional, humana e financeira.

A estrutura física reúne 2.206 m^2 de área construída, onde se encontra instalada a sede da organização, bem como os ativos, referentes aos distritos industriais de João Pessoa, Mangabeira, Campina Grande, Queimadas, Caatingueira, Guarabira, Patos, Sousa, Cajazeiras, Catolé do Rocha, entre outros. Ainda imóveis localizados nos mais diversos bairros das cidades anteriormente citadas. A composição desses ativos inclui edifícios, máquinas, equipamentos, *hardwares, softwares*, terrenos, veículos, etc. O estado tecnológico desses ativos pode ser considerado, medianamente, entre boa e média conservação, proporcionando, de certa forma, uma boa acomodação aos seus clientes internos no desenvolvimento de suas atividades.

A estrutura organizacional da Companhia é composta de quatro diretorias, com suas respectivas gerências, coordenadorias e pessoal de nível técnico. As diretorias são as seguintes: GAPRE – Gabinete da Presidência, DIRAF – Diretoria Administrativa e Financeira, DIDEC – Diretoria de Desenvolvimento Econômico e DIROP – Diretoria de Operações.

Esse modelo organizacional pode ser melhor visualizado conforme a ilustração à seguir:

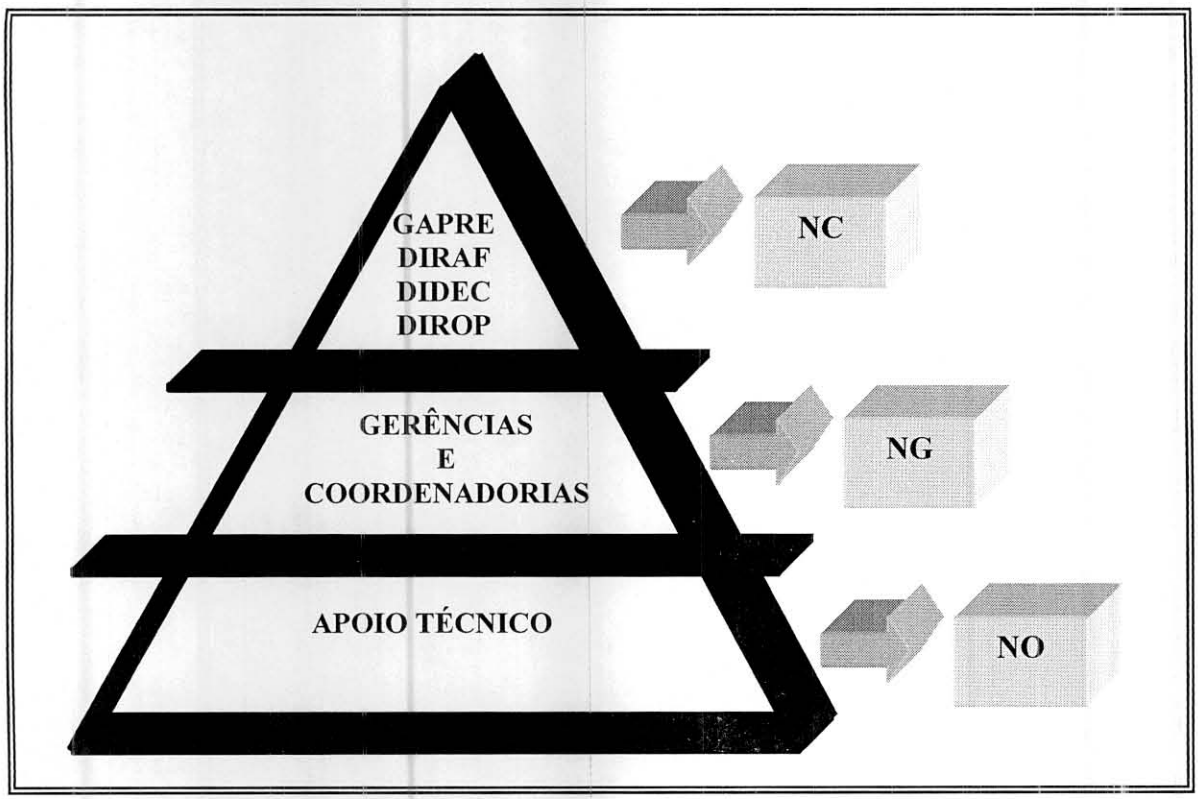


Figura 19 - Pirâmide organizacional da CINEP
Fonte: Pesquisa direta (2007).

O NC, nível corporativo, inclui o Gabinete da Presidência, a Diretoria Administrativa e Financeira, a Diretoria de Desenvolvimento Econômico e a Diretoria de Operações. O NG, nível gerencial, é composto pelas gerências e coordenadorias, enquanto que o NO, nível operacional constituí-se de recursos humanos de apoio técnico.

Os organogramas à seguir, mostram a estrutura organizacional da empresa estudada, dividida por diretorias:

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

a) Organograma da Presidência:

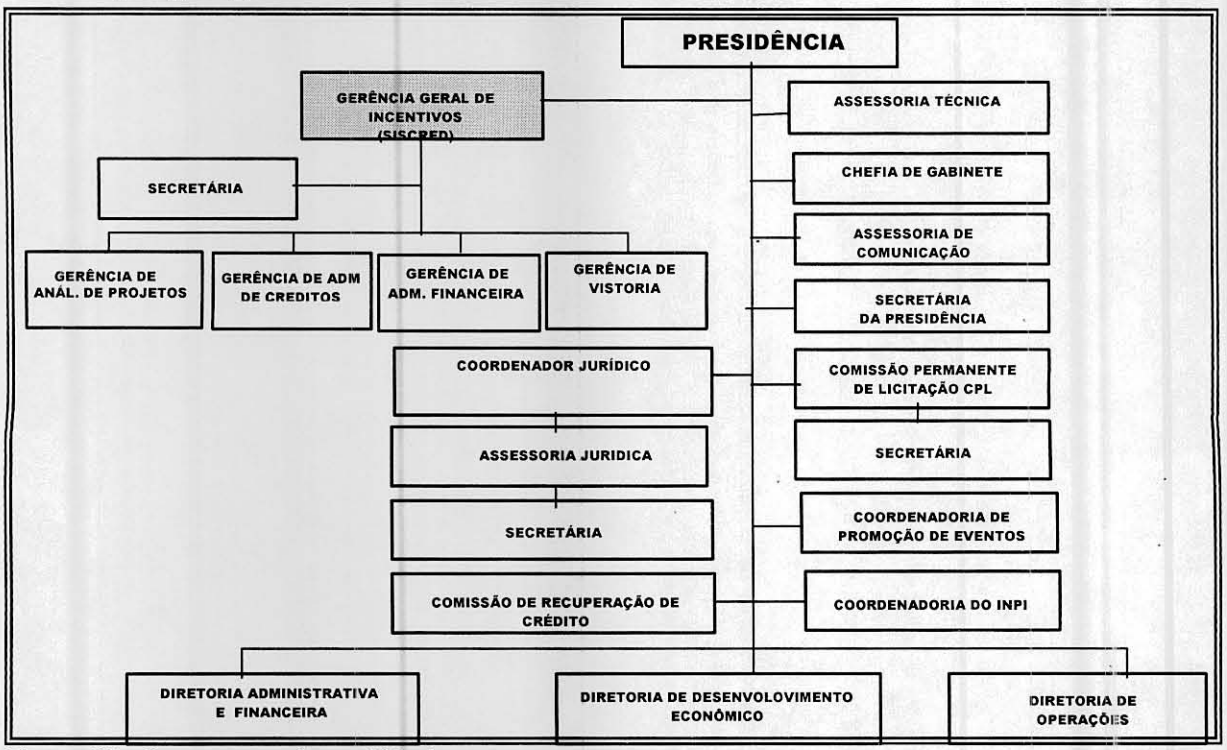


Figura 20 - Organograma da presidência
Fonte: Gerência de Recursos Humanos (2007).

b) Organograma da Diretoria Administrativa e Financeira:

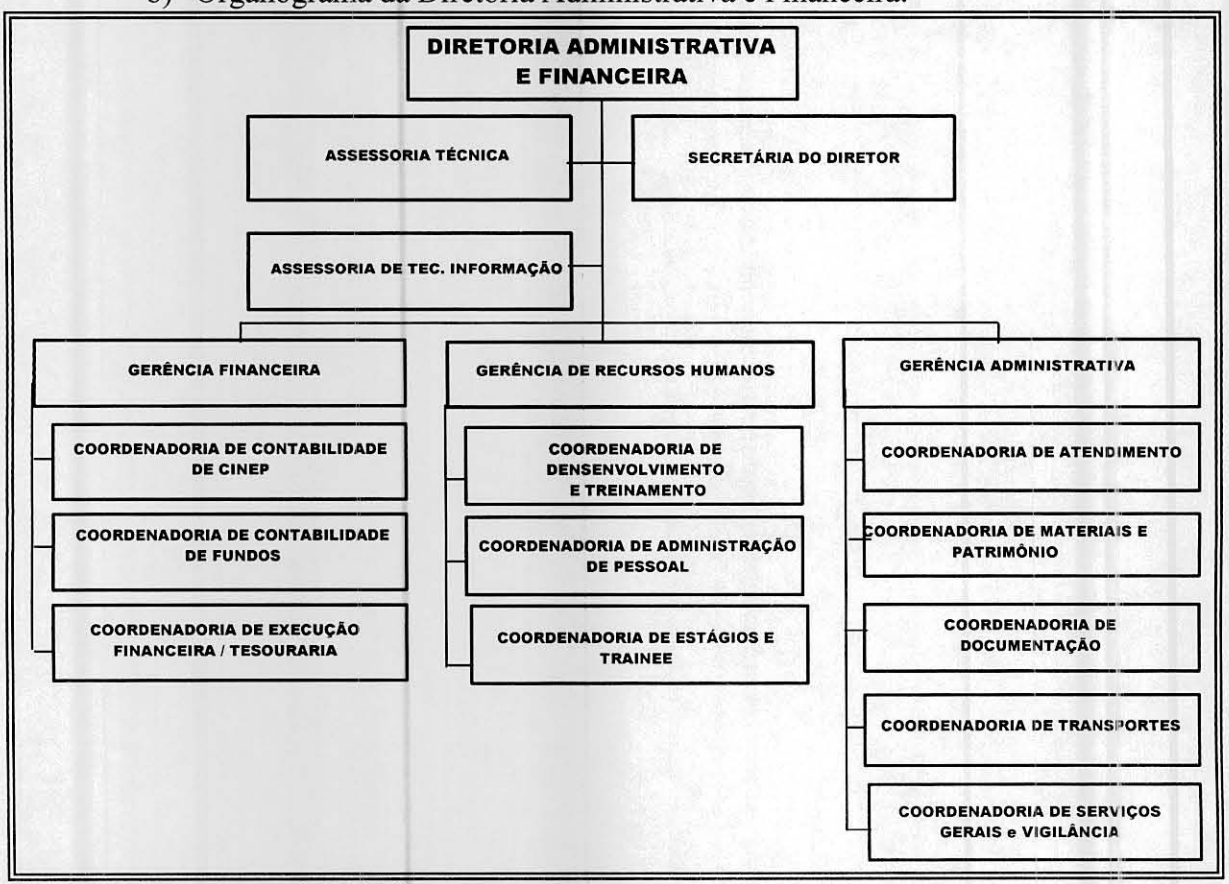


Figura 21 - Organograma da DIRAF
Fonte: Gerência de Recursos Humanos (2007).

c) Organograma da Diretoria de Desenvolvimento Econômico:

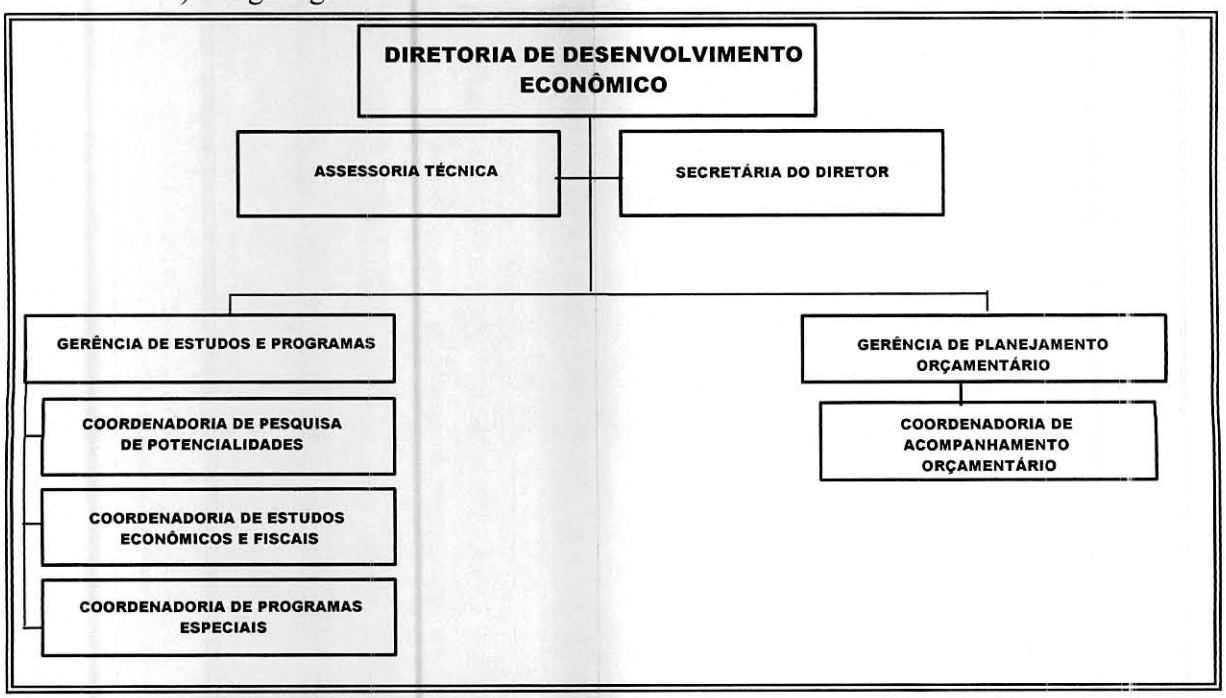


Figura 22 - Organograma da DIDEC
Fonte: Gerência de Recursos Humanos (2007).

d) Organograma da Diretoria de Operações:



Figura 23 - Organograma da DIROP
Fonte: Gerência de Recursos Humanos (2007).

A estrutura humana é composta de 179 colaboradores, associados as já mencionadas diretorias. O nível instrucional dos colaboradores, no período de realização desta pesquisa, compõe-se em quase sua totalidade de pessoas com nível superior concluído, conforme quadro à seguir:

Nível de instrução	Número de funcionários	% do Total
Nível Superior	116	65,00%
Nível Técnico e Outros	63	35,00%
Total	179	100%

Quadro 6 - Nível de instrução dos colaboradores
Fonte: GRH (2007).

De acordo com o Quadro 6 acima, a composição funcional da organização é, em sua quase totalidade, preenchida por colaboradores que possuem nível superior (65,00%) e pessoal de nível técnico (35,00%), sendo que dos colaboradores com nível superior 03 (três) deles, possuem mestrado e 14 (quatorze) são especialistas.

A estrutura financeira é composta de recursos advindos do Tesouro Estadual, repassados mensalmente ao FAIN, por força da Lei que instituiu o fundo, originários do ICMS recolhido pelas empresas beneficiárias do incentivo fiscal concedido através do mesmo. Os recursos recebidos pela companhia têm origem no percentual de 10% repassados pelo fundo, à título de administração e gerência do mesmo.

Ainda dentro da estrutura financeira, a empresa estudada, capta recursos da venda de terrenos e galpões industriais, de aplicações financeiras e dos refinanciamentos, o chamado REFIN, que é a renegociação de dívidas.

Esses recursos são utilizados para o custeio próprio, as despesas administrativas e também transferidos às empresas através do como já citado incentivo fiscal, através do FAIN/ICMS, da concessão de cédulas de crédito industrial, que servirá para modernização e capital de giro das plantas industriais.

4.1.3 Processos

Os processos existentes na companhia são bastante variados e possuem uma grandeza para a economia paraibana. Como discriminados mais adiante, esses têm duas origens e envolvem tanto clientes internos quanto clientes externos, alcançando uma vasta extensão

territorial, com um número elevado de empresas localizadas em 36 cidades do estado da Paraíba.

No mapa à seguir, podem ser visualizadas as cidades que são atingidas pelo programa de incentivo fiscal FAIN/ICMS desde o ano de 2003, até agosto de 2006.

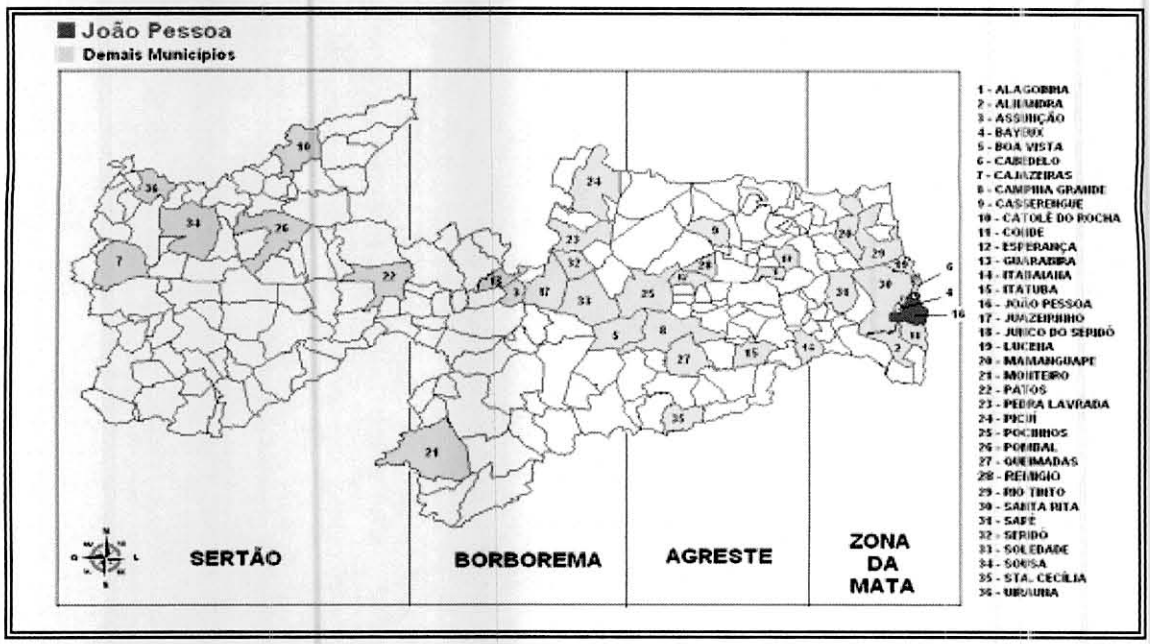


Figura 24 - Paraíba: distribuição espacial dos municípios que contêm empresas beneficiárias do FAIN/ICMS no período de 2003 à agosto de 2006
Fonte: SISCRED (2007).

O desenvolvimento desses processos pela CINEP, para consecução de seus objetivos, como já classificados anteriormente, é de duas origens, interna e externa, ou seja, umas etapas acontecem internamente no próprio órgão e outras externamente.

Os processos internos mais relevantes, podem ser classificados conforme à seguir:

a) desenvolvimento de projetos de capacitação técnica;
b) processamento dos dados contábeis;
c) reunião do conselho administrativo;
d) análise de crédito;
e) contratação de serviços técnicos especializados;
f) elaboração de projetos técnicos de engenharia;
g) controle orçamentário;
h) controle administrativo;
i) atividades de apoio técnico.

Os processos externos mais relevantes podem ser classificados conforme à seguir:

a) construção de galpões industriais;
b) compra e venda de terrenos;
c) construção de centros comerciais;
d) participação em feiras e eventos (nacionais e internacionais) ligados aos mais variados ramos industriais;
e) visitas técnicas;
f) fiscalização de obras;
g) protocolo de intenção para concessão de incentivos fiscais;

4.2 Descrição do processo objeto de estudo

O processo escolhido para atender aos objetivos desta pesquisa foi a concessão de créditos às empresas através do FAIN/ICMS. O FAIN é um Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba, criado pela Lei nº 4.856/86 e suas alterações, regulamentado pelo Decreto nº 17.252/94 e suas alterações.

Essa concessão de créditos tributários considera como relevantes para análise dos projetos: absorção intensiva de mão-de-obra, aproveitamento da matéria-prima e insumos produzidos na região, localização em área de baixo índice de industrialização, atendimento da demanda local das empresas e consumidores, modernização tecnológica de processos e equipamentos industriais, substituição de importações de outras regiões do país ou exterior e aumento da capacidade de geração de tributos estaduais.

Diante dos itens anteriormente mencionados, os estímulos financeiros oferecidos pelo FAIN/ICMS visam à implantação, à relocalização, à revitalização e à modernização de empreendimentos industriais e turísticos, considerados pelo Conselho Deliberativo de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado da Paraíba.

O Conselho Deliberativo do FAIN é formado por nove membros, à saber, presidente: Secretário do Turismo e do Desenvolvimento Econômico, os demais membros são designados pelo Governador do Estado, com mandato de dois anos e que representarão as instituições à seguir: Secretaria de Planejamento, Secretaria de Finanças, Secretaria da Infra-Estrutura, Banco do Nordeste, Companhia de Desenvolvimento da Paraíba, Centro das Indústrias do Estado da Paraíba e Federação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Estado da Paraíba.

4.2.1 Atividades componentes

O processo possui uma gama considerável de atividades, entre as mais relevantes, cita-se: protocolo de intenções, análise de projeto, reunião do Conselho Deliberativo, publicação de resolução, contratação com o banco, acompanhamento administrativo/financeiro e vistoria.

As atividades envolvidas no protocolo de intenções é a elaboração do próprio protocolo, que será assinado pelo governador do estado e a empresa envolvida, dependendo da relevância econômica e da quantidade de mão-de-obra absorvida, esta assinatura em ato formal e público.

Na análise de projeto, são efetuadas as consultas de cadastro junto às Secretarias das Receitas Federais e Estaduais, SERASA, análise de capacidade de pagamento, endividamento, geração de emprego, renda e tributos, visita técnica (pré-emissão de crédito) e emissão de parecer técnico.

Para a reunião do Conselho Deliberativo é elaborada uma pauta, um *kit*, contendo o projeto, o parecer e os dados econômico-financeiros das empresas solicitantes, bem como são efetuados contatos telefônicos com os conselheiros. Na reunião são apreciados os documentos contidos no *kit*, onde é deferido ou indeferido o pedido e elaborada um ata.

O passo seguinte é a publicação da resolução. Para que essa publicação aconteça é feito um contato com a Secretaria da Receita, o Banco e a empresa interessada, elabora-se a resolução, envia-se para a casa civil do governador para assinatura e é efetuada a publicação.

Em relação à contratação com o banco as atividades envolvidas são: o envio da resolução e a elaboração do contrato para posteriores assinaturas.

No acompanhamento administrativo/financeiro e vistorias são efetuados os controles de entradas e saídas de recursos financeiros, são dadas ordens ao banco para aplicação e desaplicação de recursos financeiros, elaboração de quadros e planilhas para demonstração do resultado e acompanhamento da concessão dos créditos. Por fim é realizada uma visita técnica (pós-emissão de crédito), onde se elabora outro parecer técnico com dados colhidos *in-loco* quando da visita.

As atividades acima são todas efetuadas pelo quadro de clientes internos, onde é dado à cada qual a sua autoridade e responsabilidade por determinada etapa do processo. As atividades são desenvolvidas em linha seqüencial, obedecendo a um manual de procedimentos técnicos elaborado pela Gerência Geral de Créditos, em consonância com as demais gerências à ela subordinadas.

4.2.2 Representação gráfica

A figura à seguir demonstra às etapas (atividades) necessárias à concessão dos créditos do FAIN/ICMS, que tem seu início na apresentação do projeto econômico-financeiro de interesse da CINEP:

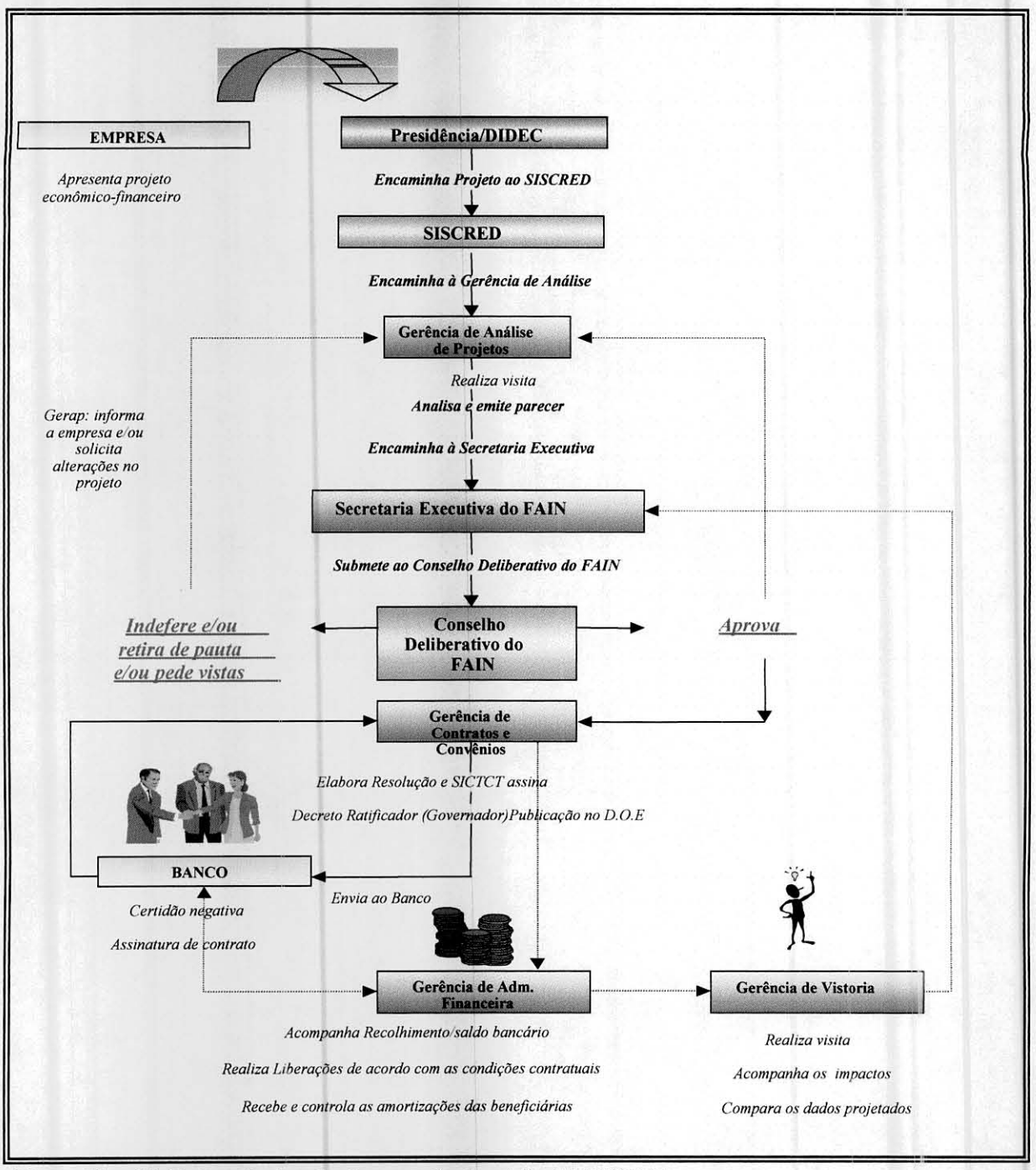


Figura 25 - Atividades relacionadas à concessão de crédito FAIN/ICMS
Fonte: SISCRED (2007).

As etapas anteriormente expostas demonstram todo o caminho a ser percorrido pelo projeto econômico-financeiro, desde o seu protocolamento, passando pelo deferimento ou indeferimento e finalizando com o acompanhamento e vistoria pela gerência de Vistorias.

Minuciosamente descritas as atividades do processo, tem início no protocolo da CINEP, que imediatamente remete a presidência da organização, onde é analisado e remetido a DIDEC, a qual analisa a viabilidade e encaminha o projeto ao SISCRED. Chegando ao SISCRED o projeto é recepcionado pela gerência geral, que o remete à gerência de análise de projetos.

Na gerência de análise de projeto o pleito é analisado mais detalhadamente.Nesta análise estão incluídas: consultas às secretarias da Receita Federal e Estadual, SERASA, realização de uma visita técnica (pré-emissão de crédito) e emissão de parecer.

Após essas etapas, o projeto é devolvido à gerência geral, que o submete ao Conselho Deliberativo, onde defere ou indefere o pleito. Em sendo indeferido o projeto é retirado de pauta, feito pedido de vistas ou arquivado, e em sendo deferido o mesmo segue para a gerência de contratos e convênios, para elaboração da resolução e decreto retificador, os quais são assinados pelo Secretário de Turismo e Desenvolvimento Econômico e pelo Governador, respectivamente. Em seguida o Decreto é publicado no Diário Oficial do Estado.

Com a publicação do Decreto, a gerência de contratos e convênios contata o banco, enviando-lhe decreto e contrato para assinatura.

O projeto é encaminhado à gerência de administração financeira para que a mesma acompanhe o recolhimento do imposto, o saldo bancário, realize as liberações de acordo com as condições contratuais e controle as amortizações das empresas beneficiárias.

Ao final, o projeto é enviado pela gerência de contratos e convênios à gerência de vistoria, que realiza visita técnica (pós-emissão de crédito), acompanha os impactos da concessão do crédito e compara os dados projetados, sendo a mesma responsável pela emissão de um parecer.

4.2.3 Lead-time

O *lead-time* do processo é em média de 2 (dois) meses, conforme constatado *in loco* por esta pesquisa.

Esse *lead-time* muitas vezes pode sofrer alterações em virtude da burocracia, inerente aos aspetos legal e documental do processo, bem como de outros fatores, tipo pendência junto à Secretaria da Receita, por parte da empresa solicitante.

4.2.4 Volume / escala do processo

A demanda pela inserção de empresas no sistema do FAIN/ICMS pode ser demonstrada no Quadro 7, abaixo, que confirma a quantidade de empresas participantes do sistema FAIN/ICMS até o ano de 2006.

Identificação dos itens	Quantidade
Total de empresas no sistema FAIN/ICMS	202
Empresas com contrato assinado	138
Empresas que não assinaram contrato	64
Empresas que usufruem do benefício	85
Empresas que possuem contrato e não usufruem o benefício	53

Quadro 7 - Quantidade de empresas participantes do sistema FAIN/ICMS em 2006
Fonte: SISCRED (2007).

Conforme Quadro 7, existiam 202 empresas ativas no sistema FAIN/ICMS, em 2006. Dessas, 138 encontram-se com seus contratos devidamente assinados e 64 ainda não os havia assinado. Nota-se ainda, que das 138 empresas, 85 encontram-se usufruindo normalmente o crédito concedido através do FAIN/ICMS e 53 ainda não assinaram o contrato ou não usufruem o benefício.

O Quadro 8, à seguir apresenta a quantidade de empresas beneficiadas com o sistema no ano de 2006, bem como os investimentos e a mão-de-obra projetados que devem surgir à partir da concessão do crédito.

Composição da demanda 2006	Nº de Empresas		Investimentos (Projetados em R$ 1,00)		Mão-de-obra (Projetada)	
	Quant.	%	Valor R$	%	Quant.	%
Demanda do sistema FAIN/ICMS	41	100	324.643.150	100	8.042	100
Empresas com contratos assinados	29	71	183.770.914	57	6.231	77
Empresas sem contratos assinados	12	29	140.872.236	43	1.811	23

Quadro 8 - Quantidade de empresas participantes do sistema FAIN/ICMS com e sem contratos assinados em 2006
Fonte: SISCRED (2007).

Conforme a Quadro 8, da página anterior foram beneficiadas no ano de 2006, com a concessão do crédito, 41 empresas, das quais 29 assinaram contratos e 12 ainda não o havia assinado. Os investimentos totais são da ordem de R$ 324.643.150,00 (Trezentos e vinte quatro milhões, seiscentos e quarenta e três mil e cento e cinqüenta reais), com uma geração de 8.042 postos de trabalho.

Conforme o Gráfico 4, a seguir, das 41 empresas que obtiveram o benefício do FAIN/ICMS, 71% delas assinaram contrato com a entidade bancária, enquanto que 29% ainda não haviam assinado.

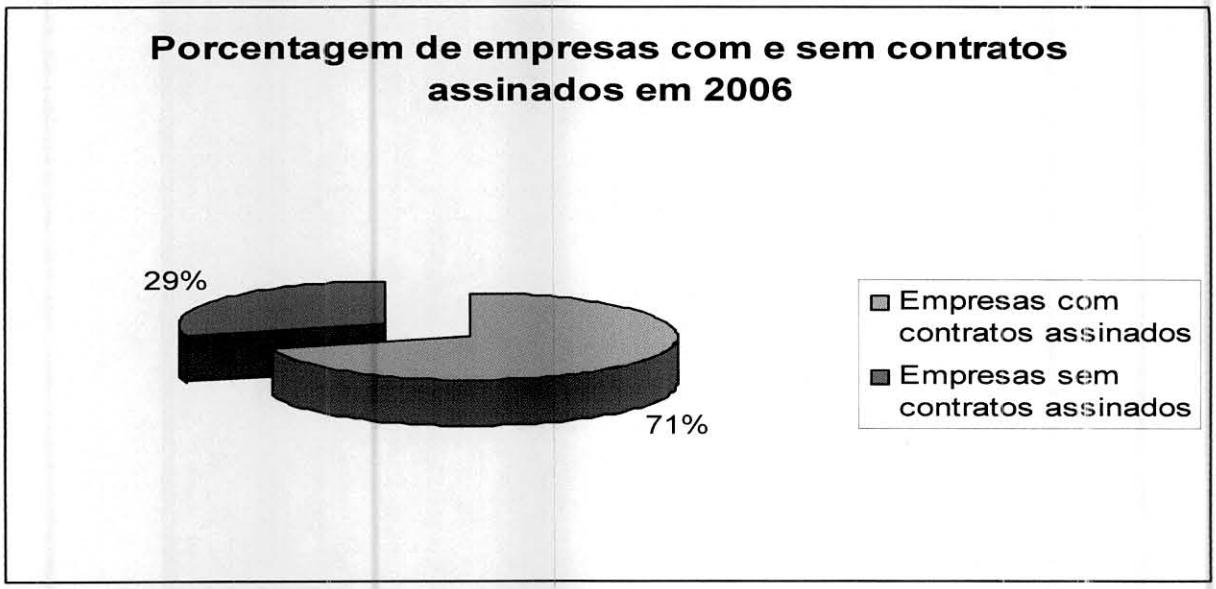


Gráfico 4 - Comparativo da demanda em relação à assinatura dos contratos
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Pelo Gráfico 5, à seguir, é possível visualizar-se que as empresas que efetivaram a assinatura dos contratos projetavam investimentos da ordem de R$ 183.770,914,00 (Cento e oitenta e três milhões, setecentos e setenta mil e novecentos e quatorze reais) e as empresas sem contrato assinado de R$ 140.872.236,00 (Cento e quarenta milhões, oitocentos e setenta e dois mil e duzentos e trinta e seis reais), o que em percentual, equivale, respectivamente, a 43% e 57% do total de investimentos projetados para o exercício de 2006.

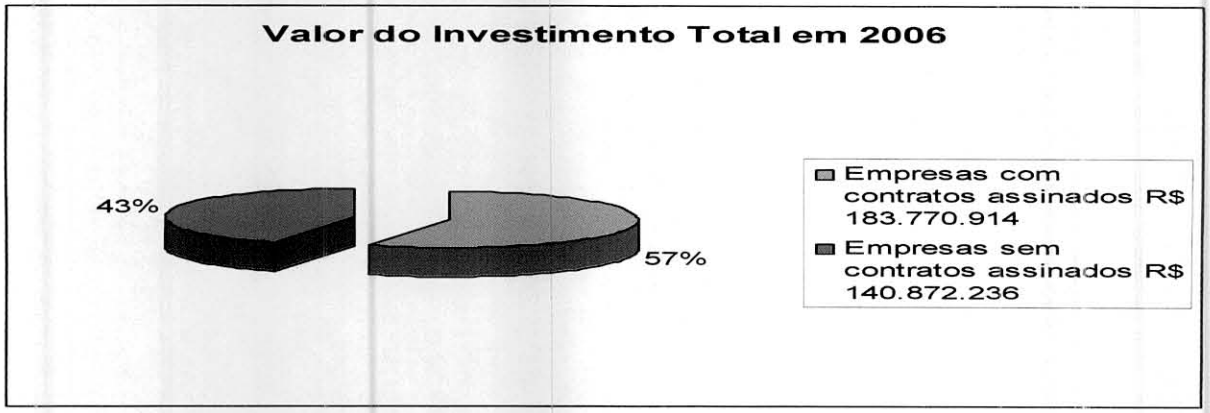


Gráfico 5 - Investimento total em 2006
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Em relação á geração de emprego, a projeção de inserção de mão-de-obra no mercado de trabalho, de acordo com as empresas que assinaram e que não assinaram contrato, em número foi de 6.231 e 1811, respectivamente, o equivalente em percentual a 77% para empresas com contratos assinados e 23% para não assinados. Isto pode ser verificado no Gráfico 6, à seguir.



Gráfico 6 - Inserção de mão-de-obra no mercado de trabalho
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Através do Quadro 9, à seguir, pode-se observar o número de empresas beneficiadas, os investimentos projetados e a mão-de-obra projetada para as 29 empresas que assinaram contratos, por ramo de atividade.

Item	Ramo de Atividade em 2006	Nº de Empresas		Investimentos (Projetados)		Mão-de-obra (Projetada)	
		Quant	%	Valor R$	%	Quant.	%
1	Minerais não-metálicos	08	29	21.020.378	11	659	11
2	Metalurgia	02	7	2.026.200	1	42	1
3	Material elétrico e de comunicação	01	3	11.035.628	6	160	3
4	Produtos alimentares	03	10	3.351.979	2	92	1
5	Têxtil	02	7	3.171.087	2	142	2
6	Calçados e artefatos de couro	02	7	118.800.000	65	4.300	69
7	Vestuário e artefatos de tecido	01	3	3.828.846	2	200	3
8	Química	-	-	-	-	-	-
9	Papel e papelão	-	-	-	-	-	-
10	Editorial e gráfica	-	-	-	-	-	-
11	Produtos de materiais plásticos	04	14	5.954.462	3	169	3
12	Perfumaria, sabão e velas	01	3	609.925	0	17	0
13	Bebidas	-	-	-	-	-	-
14	Diversos	03	10	7.074.875	4	182	3
15	Mecânica	-	-	-	-	-	-
16	Mobiliário	02	7	6.897.534	4	268	4
TOTAL		**29**	**100**	**183.770.914**	**100**	**6.231**	**100**

Quadro 9 - Aferição do número de empresas beneficiadas, investimentos e mão-de-obra projetados conforme ramo de atividades
Fonte: SISCRED (2007).

Pelo Quadro 9, anteriormente constituído, pode-se aferir que os três principais ramos de atividades que consumiram o maior percentual de investimentos projetados foram: calçados e artefatos de couros, com R$ 118.800.000,00 (Cento e dezoito milhões e oitocentos mil reais), o que equivale a 65% dos investimentos totais, seguido por materiais não-metálicos com R$ 21.020.378,00 (Vinte e um milhões, vinte mil e trezentos e setenta e oito reais), equivalendo a 11% do total dos investimentos e material elétrico e de comunicação, com R$ 11.035.628,00 (Onze milhões, trinta e cinco mil e seiscentos e vinte e oito reais), equivalendo a 6% do total dos investimentos. Somados os investimentos efetuados pelos três ramos tem-se um percentual de 82% de todo investimento projetado.

Em relação à mão-de-obra projetada, os ramos de atividades que mais previam maior absorção da mesma foram: calçados e artefatos de couro, com uma projeção da abertura de 4.300 postos de trabalho do total de 6231, equivalendo à 69% da projeção da abertura dos mesmos, seguido de minerais não-metálicos, com uma projeção de 659 postos, equivalendo a 11% do total e ainda pelo ramo de atividade mobiliário, que projetou a contratação de 268 trabalhadores, atingindo um percentual de 4% do total projetado.

O Gráfico 7, à seguir demonstra a demanda de contratos assinados por ramo de atividades.

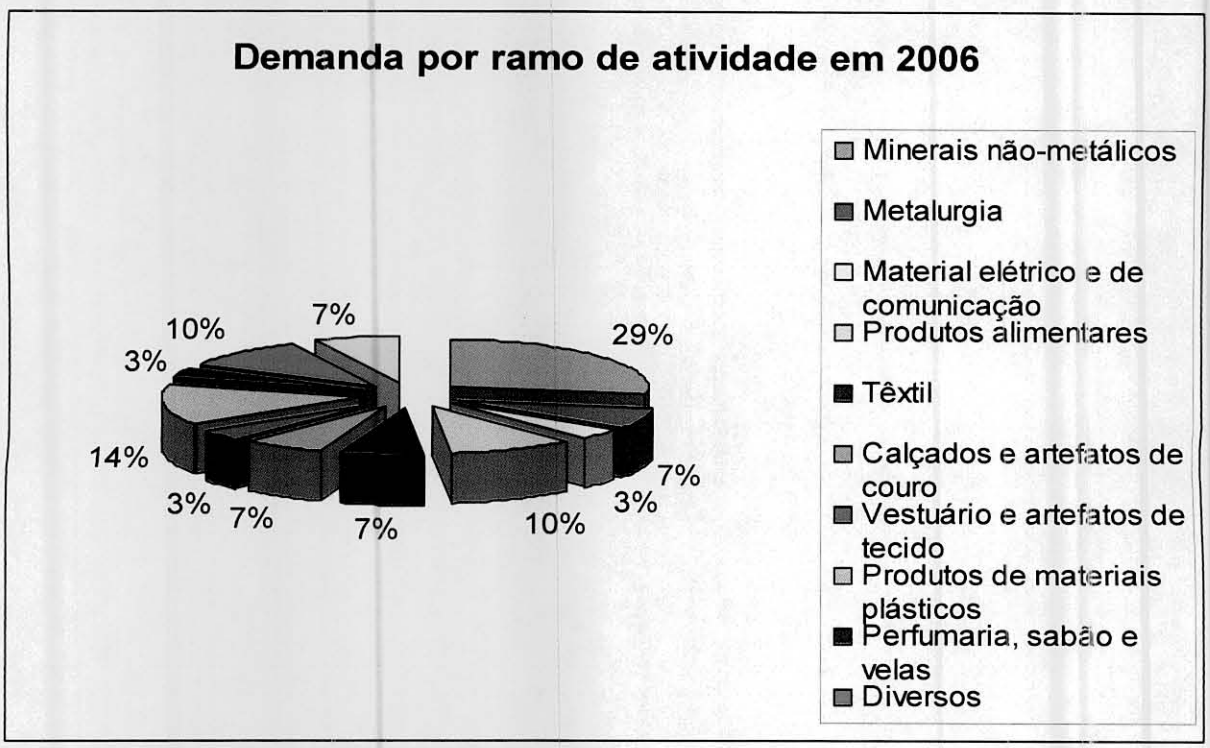


Gráfico 7 - Demanda por ramo de atividade
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Dos 29 contratos assinados, 29% deles concentraram-se no ramo de atividades de materiais não-metálicos, seguido por produtos de materiais plásticos, com 14% do total de assinatura e produtos alimentares e diversos, ambos com 10% do total de contratos assinados.

Em relação ao tipo de empreendimento, a demanda de projetos pode ser classificada conforme o Quadro 10 abaixo:

Tipo de empreendimento – 2006	Nº de empresas em 2006
Novos	31
Ampliados	04
Revitalizados	03
Modernizados	03
Relocalizados	00
TOTAL	**41**

Quadro 10 - Tipos de empreendimentos
Fonte: SISCRED (2007).

Dos 41 projetos aprovados, 31 deles foram relativos à abertura de novas organizações, 04 tratavam-se de ampliação de empreendimentos já existentes, 03 de revitalizações e 03 de modernizações, com nenhuma relocalização.

O Gráfico 8, mostra o percentual das empresas, em relação aos 41 projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do FAIN no exercício de 2006, considerando-se classificação por tipo de empreendimento.

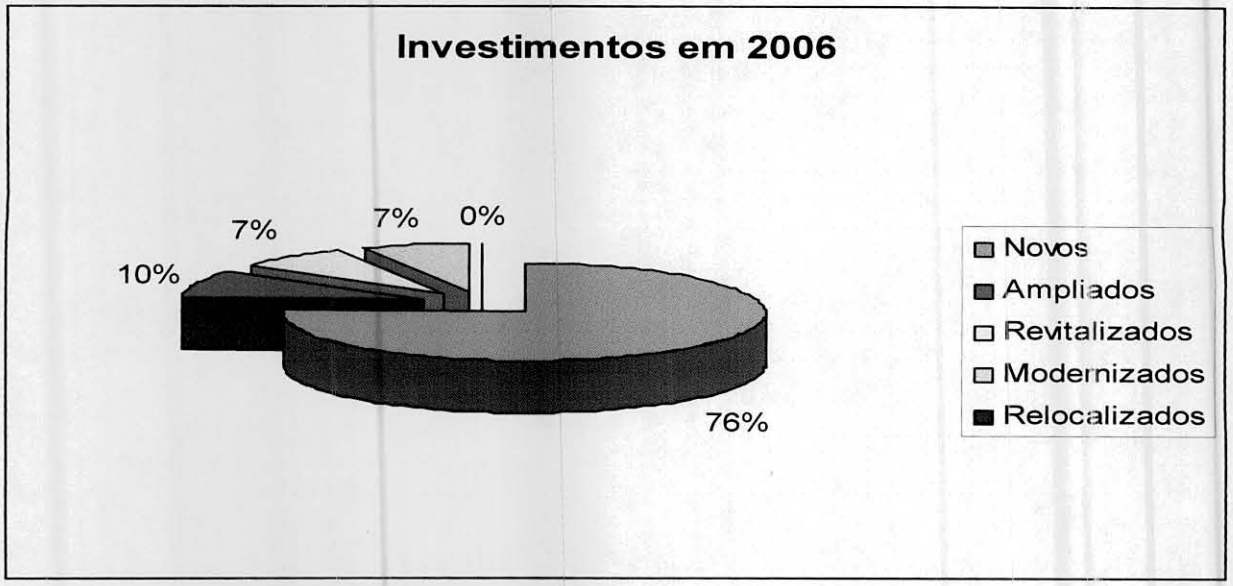


Gráfico 8 - Classificação segundo o tipo de empreendimento
Fonte: Pesquisa direta (2007).

Pelo Gráfico 8, a maior concentração da demanda dos projetos aprovados foi de novos empreendimentos, com um total de 76%, seguido por ampliações com 10% do total e revitalizações ou modernizações, ambas com 7% da demanda dos projetos.

O Quadro 11, à seguir, demonstra o total de ICMS recolhido aos cofres do Estado da Paraíba no ano de 2006, que atingiu a quantia de R$ 1.532.992.921,00 (Um bilhão, quinhentos e trinta e dois milhões, novecentos e noventa e dois mil e novecentos e vinte e um reais), sendo que desta quantia, R$ 248.654.571,00 (Duzentos e quarenta e oito milhões, seiscentos e cinqüenta e quatro mil e quinhentos e setenta e um reais), foram recolhidos pelas empresas industriais do estado. Registra-se que dessas, o valor de R$ 39.034.942,00 (Trinta e nove milhões, trinta e quatro mil e novecentos e quarenta e dois reais), foi recolhido pelas empresas beneficiárias do FAIN/ICMS.

Ano	ICMS em Real 2006 (Em R$ 1,00)			FAIN / Estado	FAIN / Setor Industrial
	Total	Setor Industrial	Beneficiárias		
2006	1.532.992.921	248.654.571	39.034.942	3%	16%
TOTAL	**1.532.992.921**	**248.654.571**	**39.034.942**	**3%**	**16%**

Quadro 11 - ICMS total do Estado da Paraíba
Fonte: SISCRED (2007).

Analisando ainda, o Quadro 11, percebe-se que o incentivo do FAIN/ICMS representa 3% do recolhimento total do estado e 16% do recolhimento efetuado é feito pelo setor industrial.

A seguir, no Quadro 12, pode-se notar o total de empresas beneficiárias ativas do sistema FAIN/ICMS, bem como os investimentos realizados e a mão-de-obra absorvida, quando da realização de tais investimentos.

Ano	Nº de empresas	%	Investimentos (Em R$ 1,00)	%	Quantidade de mão-de-obra	%
2003	27	13%	172.902.903	19%	1.498	9%
2004	66	33%	87.702.237	9%	1.749	10%
2005	43	21%	154.310.927	17%	1.944	11%
2006	31	15%	302.812.118	33%	7.749	45%
Sub-total	**167**	83%	**717.728.185**	77%	**12.940**	75%
Outras [1]	35	17%	209.240.565	23%	4.335	25%
TOTAL	**202**	**100%**	**926.968.750**	**100%**	**17.275**	**100%**

Quadro 12 - Investimentos de 2003 a 2006
Fonte: SISCRED (2007).

Pela análise do quadro acima, é possível concluir que existiam até 2006, 202 empresas ativas no sistema FAIN/ICMS, com investimentos de R$ 926.968.750,00 (Novecentos e vinte e seis mil, novecentos e sessenta e oito reais e setecentos e cinqüenta reais), realizando a criação de 17.275 postos de trabalhos no Estado da Paraíba.

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

Nº	LOCALIZAÇÃO	Nº DE EMPRESAS	EMPRESAS QUE RECOLHEM	RECOLHIMENTO (R$)	%	CRÉD. PRESUMIDO (R$)	%
1	Alagoinha	0	0	0,00	0	0,00	0
2	Alhandra	1	1	69.727,25	10	60.655,28	1
3	Bayeux	2	1	59.628,47	9	72.235,52	1
4	Boa Vista	0	0	0,00	0	0,00	0
5	Belém	2	1	0,00	0	0,00	0
6	Cabedelo	2	0	28.081,33	4	7.687.725,35	98
7	Cajazeiras	0	0	0,00	0	0,00	0
8	Campina Grande	13	1	418.948,85	61	0,00	0
9	Casserengue	2	1	70.021,73	10	0,00	0
10	Catolé do Rocha	0	0	0,00	0	0,00	0
11	Conde	10	0	0,00	0	0,00	0
12	Esperança	0	0	0,00	0	0,00	0
13	Guarabira	0	0	0,00	0	0,00	0
14	Itabaiana	0	0	0,00	0	0,00	0
15	Itatuba	0	0	0,00	0	0,00	0
16	João Pessoa	1	0	0,00	0	0,00	0
17	Juazerinho	1	1	13.257,59	2	0,00	0
18	Junco do Seridó	0	0	0,00	0	0,00	0
19	Lucena	0	0	0,00	0	0,00	0
20	Mamanguape	0	0	0,00	0	0,00	0
21	Monteiro	0	0	0,00	0	0,00	0
22	Patos	1	0	0,00	0	0,00	0
23	Pedra Lavrada	1	1	13.887,69	2	0,00	0
24	Picuí	3	1	16.306,17	2	0,00	0
25	Pocinhos	0	0	0,00	0	0,00	0
26	Pombal	0	0	0,00	0	0,00	0
27	Queimadas	0	0	0,00	0	0,00	0
28	Remígio	0	0	0,00	0	0,00	0
29	Rio Tinto	0	0	0,00	0	0,00	0
30	Santa Rita	1	0	0,00	0	0,00	0
31	Sapé	1	0	0,00	0	0,00	0
32	Seridó	0	0	0,00	0	0,00	0
33	Soledade	0	0	0,00	0	0,00	0
34	Sousa	1	0	0,00	0	0,00	0
35	Sta. Cecília	0	0	0,00	0	0,00	0
36	Uirauna	0	0	0,00	0	0,00	0
TOTAL		**41**	**8**	**689.859,08**	**100**	**7.820.616,15**	**100**

Quadro 13 - Recolhimento por cidade em 2006
Fonte: SISCRED (2007).

Conforme o Quadro 13, nota-se que das 41 empresas beneficiadas com o FAIN/ICMS em 2006, algumas delas recolheram o imposto direto ao FAIN num total de R$ 689.859,08 (Seiscentos e oitenta e nove mil, oitocentos e cinqüenta e oito reais e oito centavos) e outras

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPB

tiveram seus impostos recolhidos através do crédito presumido, em torno de R$ 7.820.616,15 (Sete milhões, oitocentos e vinte mil, seiscentos e dezesseis reais e quinze centavos).

Analisando o benefício por cidades, percebe-se que a cidade de Cabedelo obteve maior recolhimento, no exercício de 2006, de empresas beneficiárias do sistema, com R$ 7.707.806,68 (Sete milhões, setecentos e sete mil, oitocentos e seis reais e sessenta e oito centavos), seguida por Campina Grande com R$ 418.948,85 (Quatrocentos e dezoito mil, novecentos e quarenta e oito reais e oitenta e cinco centavos).

4.2.5 Responsabilidades

O SISCRED possui atualmente 15 colaboradores, cada qual com suas responsabilidade e autoridade próprios do exercício de suas funções.

Em relação ao processo de concessão do crédito do FAIN/ICMS, há na realidade um compartilhamento de responsabilidades, pois essas vão sendo demonstradas à medida que as atividades vão sendo desenvolvidas.

As responsabilidades pelo processo podem ser resumidas conforme a enumeração a seguir:

1) Ao analisar o projeto o responsável naquele momento é o gerente de Análise de Projetos;
2) Ao conceder o deferimento ou indeferimento, a responsabilidade é toda atribuída ao Conselho Deliberativo do FAIN;
3) Na elaboração da resolução e do contrato, a responsabilidade é da Gerência de Contratos e Convênios;
4) Já no acompanhamento da liberação e das amortizações, a responsabilidade é da Gerência de Administração Financeira;
5) As visitas técnicas e a confrontação dos dados projetados com os realizados são de responsabilidade da Gerência de Vistoria.

As responsabilidades gerais pelo processo são de caráter exclusivo da Gerente Geral do FAIN, ou seja, a Secretaria Executiva do FAIN é a gerente geral, que assume todas as responsabilidades e riscos perante o processo de concessão do crédito.

4.2.6 Clientes externos

Os clientes externos são as organizações que, através de seus projetos obtêm o benefício do FAIN/ICMS.

O quadro de empresas que hoje gozam do benefício do FAIN/ICMS é formado por organizações de grande, médio e pequeno porte, podendo-se citar as 10 maiores em relação ao seu faturamento: São Paulo Alpargatas, COTEMINAS S.A., AMBEV – Companhia de Bebida das Américas, Cerâmica Elisabeth, Penalty Cambuci, Texpar, Millenium Inorgânica, Metalúrgica Silvana e CIMEPAR.

Algumas dessas empresas estão instaladas em diversos estados do Brasil, outras porém encontram-se em processo de transferência de todo seu parque industrial para o território do Estado da Paraíba.

4.2.7 *Output's* do processo estudado

A concessão do incentivo fiscal através do FAIN/ICMS gera alguns resultados para o Estado da Paraíba, entre os diversos *output's*, constatou-se os seguintes:

a) Contrato de concessão do crédito tributário através do FAIN/ICMS;
b) Instalação de novos empreendimentos no Estado da Paraíba, ampliação, revitalização, modernização e relocalização das plantas fabris já existentes;
c) Promoção industrial através do incentivo fiscal;
d) Desenvolvimento econômico e social do Estado da Paraíba;
e) Geração de emprego e renda;
f) Modernização e atualização tecnológica do parque industrial do Estado da Paraíba;
g) Interiorização de indústrias, tendo em vista que um dos objetivos do fundo é promover a instalação de parques industriais em cidades do interior do Estado.
h) Registro do protocolo de intenções.
i) Parecer sobre a análise do projeto.
j) Ata da reunião do Conselho Deliberativo.
k) Documentos de contratação com o banco.
l) Rotinas de acompanhamento administrativo/financeiro.
m) Documentos de vistoria.

Sobre esses *output's* pode-se inferir que são de duas naturezas, sendo uma tangível e outra intangível. Como exemplo de saídas de natureza tangível, tem-se a geração de emprego e renda, concessão do crédito tributário entre outro, e os intangíveis, cita-se o desenvolvimento econômico e social da Paraíba.

4.3 Custeamento do processo objeto de estudo

O processo estudado não assume nenhuma forma de custeamento, ou seja, nenhum dos tipos de custeamento tradicionalmente utilizados pelas organizações, seja ele Variável, Absorção, ABC ou outro. Na realidade o custeamento do processo é efetuado através do Orçamento Anual do FAIN, que é previsto no PPA e detalhado através do QDD publicado em Diário Oficial do Estado, anualmente.

Os responsáveis pelo controle do processo de concessão de crédito do FAIN/ICMS são descrito nos pontos à seguir.

4.3.1 Controladoria do processo

Em relação à controladoria do processo, pode-se citar como sendo três os principais envolvidos nesse aspecto. O Sistema Geral de Crédito controla o processo através do desenvolvimento de atividades inerentes à concessão ou não do incentivo fiscal, podendo-se concluir, inclusive, que este tem maior controle sobre o mesmo e que este é inspecionado e coordenado pelo sistema no decorrer de sua execução, a Gerência de Planejamento e Orçamento e a Gerência Financeira.

A Gerência de Planejamento e Orçamento exerce determinado controle sobre o processo através da verificação de disponibilidade orçamentária, bem como da emissão da RO – Reserva Orçamentária, que é o documento garantidor do lançamento da NE – Nota de Empenho, com posterior lançamento da AP – Autorização do Pagamento, onde esta efetua o repasse dos recursos financeiros para o credor.

A etapa de lançamento das NE's e AP's é de responsabilidade da Gerência Financeira. É ela quem comanda os lançamentos anteriormente relatados, inclusive suportando automaticamente o agente bancário a efetuar a liberação dos recursos financeiros.

A controladoria do processo é exercida em sua grande parte, através do SIAF – Sistema Integrado de Administração Financeira, criado e administrado pelo órgão de

processamento de dados do Governo do Estado da Paraíba, a CODATA. É através deste que são emitidas as RO´s, as NE´s e as AP´s.

Como descrito anteriormente, as demais atividades e controles financeiros de amortizações dos empréstimos concedidos são de responsabilidade do Sistema Geral de Crédito.

4.3.2 Bases de dados

As bases de dados para a orçamentação da rubrica de concessão de empréstimos através do FAIN/ICMS têm sua origem no PPA – Plano Plurianual do Governo do Estado da Paraíba, sendo publicado ano a ano através do QDD – Quadro de Detalhamento da Despesa, que tem sua aprovação efetuada através de Lei submetida à Assembléia Legislativa do Estado.

Para o exercício de 2006, foi previsto no orçamento do fundo o valor de R$ 3.000.000,00 (Três milhões de reais) entre as fontes de recursos: 00 (zero zero) (R$ 2.000.000,00 – Dois milhões de reais) recursos do Tesouro do Estado e 70 (setenta) (R$ 1.000.000,00 – Um milhão de reais) de recursos próprios, para concessão de empréstimos.

Essa separação entre as fontes 00 e 70, indicam a origem dos recursos, ou sejam, de onde sairão os recursos para a concessão dos empréstimos através do sistema FAIN/ICMS.

As indicações orçamentárias acima são dados que servem de origem para o controle do custemaneto/orçamentação apenas da concessão do benefício, ou seja, da emissão da carta de crédito ou da autorização do crédito presumido. Já para efeito de custeamento/orçamentação dos recursos inerentes ao processo de concessão de empréstimo, tais como: *software*, *hardware*, recursos humanos, entre outros, são efetuados em outro órgão.

Os recursos mencionados anteriormente, motivos de discussão no próximo ponto deste capítulo, são custeados/orçados na CINEP, órgão responsável pela administração do fundo, em seu orçamento próprio.

De acordo com o orçamento da CINEP do exercício de 2006, publicado no Diário Oficial do Estado em 11 de janeiro de 2006, os recursos enumerados anteriormente possuíam rubrica conforme o quadro 14, à seguir:

Recursos	Valor Orçado R$
Software, Hardware	225.000,00
Recursos Humanos	5.000.000,00
Instalações, Móveis e Utensílios	3.300.000,00
Outros (vale transporte, alimentação)	435.000,00
TOTAL R$	**8.960.000,00**

Quadro 14 - Objetos de custeamento do processo
Fonte: QDD (2006).

4.3.3 Recursos de custeamento (*hardwares*, *softwares*, etc)

A execução orçamentária do exercício de 2006 apontou para um consumo de recursos entre recursos, diretos e indiretos do processo, da ordem de R$ 1.114.706,67 (Um milhão, cento e quatorze mil, setecentos e seis reais e sessenta e sete centavos).

O Quadro 15 à seguir demonstra os recursos consumidos pelo processo durante o exercício de 2006.

Recursos	Valor Orçado para o Exercício R$	Valor Total Consumido no Exercício R$	Valor Consumido pelo Processo no Exercício (arbitrado) R$
Software, Hardware	225.000,00	9.533,70	1.906,74
Recursos Humanos	5.000.000,00	4.881.991,92	732.298,79
Instalações, Móveis e Utensílios	3.300.000,00	2.235.662,68	290.636,15
Outros	435.000,00	599.099,96	89.864,99
TOTAL R$	**8.960.000,00**	**7.812.088,26**	**1.114.706,67**

Quadro 15 - Recursos Consumidos em 2006
Fonte: Balancete de dezembro de 2006.

O quadro acima demonstra um valor orçado de R$ 8.835.000,00 (Oito milhões, trezentos e trinta e cinco mil reais) e um valor executado de R$ 7.812.088,26 (Sete milhões, oitocentos e doze mil, oitenta e oito reais e vinte seis centavos). Esses recursos foram investidos em *software*, *hardware*, recursos humanos, instalações, móveis e utensílios e outros (vale transporte, alimentação) durante o exercício de 2006, pela companhia.

É evidenciada pelo quadro acima a falta total, podendo-se assim afirmar, para investimentos em *software* e *hardware*, sendo relevante a diferença entre o orçado e o executado.

4.3.4 Objetivos do custeamento

Como já mencionado anteriormente, o processo não é custeado e sim orçado, sendo assim, os objetivos desse orçamento, primeiramente, se dá por uma exigência legal, através da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que obriga os entes públicos a efetuar a previsão das receitas e a fixação das despesas.

Outrora, o objetivo dessa orçamentação se dá para controles gerenciais e financeiros da programação de execução, tanto orçamentária quanto financeira, como também para o atendimento às demandas das empresas.

A orçamentação serve também de base para as tomadas de decisões tanto da administração interna da CINEP, quanto das decisões tomadas pelo Governo do Estado.

Uma outra finalidade do orçamento é suportar as liberações de incentivos fiscais concedidos pelo Sistema Geral de Crédito, através do FAIN/ICMS.

4.3.5 Interpretação, usos e aplicações do custeio

Como o processo estudado possui apenas orçamentação, a interpretação, usos e aplicações são efetuados visando o acompanhamento da execução orçamentária, no sentido de buscar uma equidade entre previsão do orçamento e sua execução.

A interpretação dos dados referente à orçamentação serve de base para tomadas de decisões, para efeito comparativo entre períodos, para nova previsão em relação aos empréstimos concedidos através do crédito do FAIN/ICMS para períodos posteriores, observando períodos anteriores.

Os usos e aplicações são efetuados através da execução orçamentária propriamente dita, ou seja, através da liberação do crédito do FAIN/ICMS propriamente dito, para as empresas que dão entrada em pedidos de benefícios fiscais através desse sistema.

Os relatórios gerados a partir da execução orçamentária servem ainda para registros de movimentações e controle contábil, como também para formarem as peças contábeis denominadas: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e Balanço Orçamentário.

4.3.6 Endereçamento e responsabilidades do processo de custeamento

As responsabilidades pela elaboração do orçamento do processo de concessão do empréstimo através do FAIN/ICMS são restritas ao Gerente de Planejamento e Orçamento, como sua execução controlada e efetuada pela Gerência Financeira.

È o Gerente de Planejamento e Orçamento, que com base em técnicas orçamentárias, previsão de demandas e de receitas, projeta os dados que servirão de base à execução orçamentária dos exercícios financeiros que, no Brasil, coincide com o ano civil, iniciando-se em 01 de janeiro e terminando em 31 de dezembro de cada ano.

Já a execução orçamentária é de responsabilidade da Gerência Financeira, que como anteriormente já mencionado emite, a NE e a AP, ordenando assim, o agente bancário a fazer a liberação dos recursos financeiros ao credor, ou seja, a empresa beneficiária do crédito do FAIN/ICMS.

Os relatórios surgidos desta execução possuem vários endereços: o próprio Governo do Estado, a Diretoria da CINEP e ao TCE - Tribunal de Contas do Estado da Paraíba.

Em relação ao Governo do Estado, este faz uso das informações para verificação dos efeitos das liberações dos créditos em relação à economia estadual, como também para efeito de comparação com os estados vizinhos, para controle e fiscalização da execução através da Controladoria Geral do Estado.

A Diretoria da CINEP recebe os relatórios para fins de avaliação da execução do orçamento de sua responsabilidade, para verificação de emprego e renda gerados à partir da concessão dos benefícios, para tomadas de decisões gerenciais e para fins de consolidação de dados referente aos impactos gerados sobre a economia paraibana, à partir dos incentivos concedidos.

O Tribunal de Contas do Estado da Paraíba faz uso dos relatórios. primeiro por tratar-se de uma exigência legal, segundo para controle e observância do uso dos recursos públicos. A exigência legal se dá pelo disposto na Lei nº 4.320, e os controles por normas e procedimentos ditados pela mesma, bem como por resoluções internas emitidas pelo pleno do TCE.

4.3.7 Custos tangíveis do processo

Os custos tangíveis do processo são apresentados à seguir em forma de quadros, os quais foram coletados em concordância com o projetado no questionário e mensurados nos balanços do ano de 2006 do FAIN e CINEP.

Em relação aos custos com recursos humanos do processo, estes foram divididos em dois grupos: os diretos e indiretos, conforme Quadro 16 abaixo:

Recursos	Diretos R$	Indiretos R$
Humanos	109.844,82	622.453,97
Valor Total R$		**732.298,79**

Quadro 16 - RH: Custos diretos e indiretos
Fonte: Balancete Dezembro 2006.

Já os custos de recursos físicos, como citados anteriormente, comportaram-se conforme o Quadro 17 à seguir, durante o exercício de 2006 em *software*, *hardware*, instalações, móveis e utensílios e outros, na ordem de R$ 382.407,88 (Trezentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e sete reais e oitenta e oito centavos).

Recursos	Valor Consumido pelo Processo no Exercício (arbitrado) R$
Software, Hardware	1.906,74
Instalações, Móveis e Utensílios	290.636,15
Outros	89.864,99
TOTAL R$	**382.407,88**

Quadro 17 - Recursos Consumidos em 2006
Fonte: Balancete de Dezembro de 2006.

Conforme o processamento dos dados, houve uma mensuração de R$ 1.937.069,17 (Um milhão, novecentos e trinta e sete mil, sessenta e nove reais e dezessete centavos) referente à serviço de juros e amortização de empréstimos, como visto no quadro 18 à seguir:

Receita	Valor R$
Serviço de juros de empréstimos	135.594,84
Amortização de empréstimos	1.801.474,33
TOTAL R$	**1.937.069,17**

Quadro 18 - Amortização e juros de empréstimos
Fonte: Balanço FAIN 2006.

Graficamente representado, o total das receitas de serviço de juros e amortização de empréstimos comportaram-se conforme Gráfico 6 abaixo:

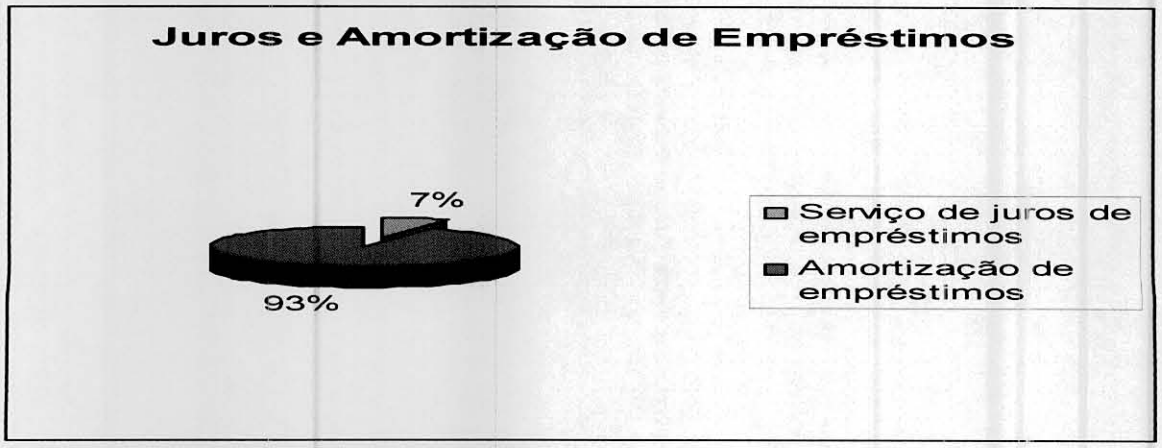


Gráfico 9 - Juros e Amortizações de Empréstimos
Fonte: Balanço FAIN 2006.

Como visto no gráfico, a quase totalidade das receitas relacionadas à concessão dos empréstimos através do FAIN/ICMS, retorna na forma de amortização. Cerca de 93% das entradas no exercício de 2006, fato explicado pela utilização da Taxa de Juros de Longo Prazo, como o fator de remuneração do capital emprestado, possuindo ainda uma limitação desse fator de 12% ao ano.

Quanto aos custos de materiais, os custos com energia elétrica, materiais de expediente e outros, como telefone, água, xerox e encadernações, publicações institucionais, esses somam um total de R$ 879.477,78 (Oitocentos e setenta e nove mil, quatrocentos e setenta e sete reais e setenta e oito centavos), conforme Quadro 19 à seguir:

Recursos	Valor Consumido no Exercício R$
Energia Elétrica	128.276,25
Materiais de Expedientes	8.742,98
Telefone	160.795,17
Água	76.007,36
Xerox e encadernações	17.618,45
Publicações Institucionais	75.385,00
Depreciação	316.052,77
Consultoria	68.800,00
Capacitação de Recursos Humanos	27.799,80
TOTAL R$	**879.477,78**

Quadro 19 - Recursos Materiais Consumidos em 2006
Fonte: Balancete de Dezembro de 2006.

Os recursos acima mensurados não são apenas do processo estudado e sim da empresa como um todo, pois como a empresa não possui custeamento dos seus processos, é praticamente impossível determinar-se a qual processo pertence o consumo de determinados recursos. Os dados anteriormente individualizados, neste mesmo ponto, foram processados com base em estimativas.

4.3.8 Custos ocultos do processo

Os elementos de custos ocultos selecionados para serem rastreados e observados no processo estudado foram: esperas, movimentação inútil, sobre-salários, sobre-consumo, re-trabalho, acidente de trabalho, absenteísmo, ociosidade e litígios, identificados através de observação direta e entrevistas aos colaboradores.

Desse rastreamento, encontrou-se como inexistindo ao processo os custos ocultos dos sobre-salários, do sobre-consumo, do acidente de trabalho e dos litígios e como existentes ao processo os custos ocultos das esperas, das movimentações inúteis, dos re-trabalho, do absentismo e da ociosidade.

Em relação a essa inexistência ou existência, ou seja, incidência e não incidência, a Tabela 1, à seguir, melhor demonstra essas situações:

Tabela 1 - Elementos de Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	*Incidência*	*Não-Incidência*
Esperas	X	
Movimentação Inútil	X	
Sobre-salários		X
Sobre-consumo		X
Re-trabalho	X	
Acidente de Trabalho		X
Absenteísmo	X	
Ociosidade	X	
Litígios		X

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

Analisando a Tabela 1 acima, se verifica que, dos 09 elementos de custos ocultos estudados no processo, há a incidência de 05 e a não-incidência de 04, o que em porcentagem, a incidência corresponde a 56% do total de custos ocultos rastreados.

Essa porcentagem mostra uma significativa incidência de disfuncionamentos, ou seja, uma interação permanente e complexa entre as estruturas da empresa e dos comportamentos humanos, gerando assim os custos ocultos apontados na Tabela 1 acima.

Da análise da Tabela 1, pode-se inferir em relação à não incidência dos custos ocultos, que os sobre-salários, os sobre-consumos, o acidente de trabalho e os litígios não são encontrados freqüentemente na organização estudada. Isto se deve ao fato, por exemplo, em relação ao elemento de custo oculto vinculado aos acidentes de trabalho. A empresa ora estudada é uma prestadora de serviços com planta altamente convencional, não oferecendo grandes riscos aos seus colaboradores.

Verificando os custos ocultos incidentes na organização, o re-trabalho acontece, porque a empresa não possui um fluxograma definido dos procedimentos processuais, ou seja, o fluxo dos processos que dão entrada no protocolo não é contínuo, havendo muitas idas e voltas. O re-trabalho também acontece porque as gerências não trabalham de forma integrada com o constante compartilhamento de informações e ainda porque as atribuições e funções dessas gerências não são bem definidas.

As esperas são provocadas pela alta burocracia existente no serviço público. Na organização são verificadas em quase todas as etapas do processo de prestação de serviço. Isto eleva os custos não computados na contabilidade tradicional da empresa.

Observou-se ainda, que os disfuncionamentos existentes reduzem sobremaneira o desempenho da organização, prejudicando suas taxas de produtividade, que quase sempre sequer são medidas. É importante observar que, os elementos de custos ocultos estudados, promovem a medição do desempenho da empresa, permitindo a indicação de suas taxas de improdutividade. A mensuração e controle destes índices são fundamentais para a alavancagem do sucesso desejado.

4.3.9 Rastreamento dos custos ocultos do processo

O rastreamento dos custos ocultos do processo determina qual a incidência ou não incidência desses custos, a freqüência, a fonte geradora, a ordem de relevância, o grau de evitabilidade e como são identificados tais custos.

Em relação à fonte geradora, por exemplo, pode-se afirmar que a mesma tem duas origens: uma interna e outra externa, de acordo com a matriz 5Q1C e o *framework* adaptado para o setor de serviços.

As de origem interna são as que acontecem dentro do próprio posto de trabalho, ou seja, dentro do Sistema de Crédito, como por exemplo, GAPRE, DIRAF, DIDEC, DIROP, protocolo, gerências e coordenadorias enquanto que as esperas, além de origem interna, também possui origens externas, como por exemplo: Secretarias de Estado, empresas solicitante e agente financeiro.

Tais procedimentos são verificados logo à seguir, através do estudo do comportamento de custos ocultos do processo estudado, verificando-se o fato gerador, a periodicidade, a ordem de relevância, a ordem de evitabilidade e a identificação dos custos ocultos do processo estudado.

4.4 Comportamento de custos ocultos do processo estudado

A determinação deste item da apresentação e análise de resultado objetiva à identificação do fato gerador, a periodicidade, a ordem de relevância, a ordem de evitabilidade, as formas de identificação dos custos ocultos e o impacto financeiro gerado pelos mesmos no resultado operacional do fundo através do processo estudado.

4.4.1 Fato gerador

Conforme mencionado no item 4.3.8, os custos ocultos existentes no processo são: esperas, movimentação inútil, re-trabalho, absenteísmo e ociosidade, que têm seus fatos geradores determinados no quadro à seguir:

Elementos de Custos Ocultos	Fato Gerador
Esperas	Ocasionadas principalmente pela entrega incompleta de documentação quando da apresentação do projeto, por falhas nos equipamentos de informática, por terceiros, ou seja, por outros setores que demoram a entregar determinados dados.
Movimentação Inútil	Ocasionadas pela falta de um fluxo processual correto, pelo desencontro de informações, falhas de equipamentos eletrônicos, incorreto entendimento de despachos.
Re-Trabalho	Pela ausência de treinamentos, pela falta de capacitação técnica, pelo incorreto entendimento dos despachos efetuados, por falha nos equipamentos, pela falta de integração entre determinados setores, pela falta de um adequado organograma funcional, pela ausência de um fluxo processual correto.
Absenteísmo	Pela ausência ao posto operatório em longos períodos, ou em períodos que não justifiquem a ausência, como também pela falta de controle do ponto, pela inexistência da verificação da presença dos funcionários aos postos de trabalho.
Ociosidade	Pela incapacidade técnica, pela falta de organização dos pensamentos, pela falta de controle dos chefes, não exigindo dos funcionários, pela falta de compromisso do funcionário com suas responsabilidades, por longos períodos de férias e licenças.

Quadro 20 - Fato Gerador de Custos Ocultos do Processo
Fonte: Pesquisa Direta (2007).

De maneira geral, muitos dos fatores geradores de custos ocultos expressos no Quadro 20, anteriormente, se devem ao fato do órgão ser uma entidade pública, inexistindo assim, um maior controle quanto ao acesso dos funcionários ao trabalho, dos meios e modos para desenvolvimento das atividades, bem como falta de inovação, adequação e adaptação dos mesmos aos novos modelos de mercados.

4.4.2 Periodicidade

A existência dos custos ocultos rastreados no processo, facilmente indicam para um recorrente período de acontecimento, onde o mesmo pode com prontidão, ser identificado de acordo com os elementos de custos ocultos encontrados. Isto pode ser observado na Tabela 2, abaixo:

Tabela 2 - Periodicidade dos Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	Quantidade (em dias)
Esperas	15
Movimentação Inútil	10
Re-trabalho	8
Absenteísmo	10
Ociosidade	5

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

A aferição da quantidade de dias da tabela acima demonstra a quantidade de dias do mês que são inutilizados pelos efeitos dos elementos de custos ocultos encontrados no processo, ou seja, esse dias são considerados de pouco desempenho ou improdutivos.

A análise da Tabela 2, acima, permite afirmar-se que é considerável a medição dos acontecimentos dos custos ocultos encontrados no processo, pois como visto, as esperas consomem 15 dias, sendo essa quantidade bastante relevante á qualquer processo de uma organização. A movimentação inútil e o absenteísmo também demonstram que deve haver um maior controle acerca dos comportamentos dos colaboradores, visando à uma eliminação ou diminuição dos mesmos, já que estes consomem mensalmente cerca de 10 dias do processo.

4.4.3 Ordem de relevância

Para verificação da ordem de relevância dos custos ocultos foi criada uma escala, onde foi atribuída uma nota de 2 a 5 de acordo com a ocorrência: atribuição de nota 5 – para maior relevância, atribuição de nota 3 para pouca relevância e atribuição de 2 para nenhuma relevância. Esta modelagem de escore baseia-se na escala Likert. A atribuição das notas efetuou-se conforme apresentada na Tabela 3:

Tabela 3 - Relevância dos Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	Escala de Relevância
Esperas	5
Movimentação Inútil	3
Re-trabalho	2
Absenteísmo	2
Ociosidade	3

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

Ao analisar a tabela, pode-se verificar que às esperas foi atribuída nota 5, ou seja, esta possui maior relevância em relação à rastreabilidade, dentro do processo estudado, pois para o sistema estas podem ser consideradas como sendo as que mais acontecem, seguida por movimentação inútil e ociosidade com atribuição de nota 3, considerando-se de pouca relevância em relação a ocorrência e por fim com atribuição de nota 2, os re-trabalhos e absenteísmo, guardando nenhuma relevância em relação ao acontecimento no processo estudado.

4.4.4 Ordem de evitabilidade

Assim como na ordem de relevância para a ordem de evitabilidade, também foi elaborada uma escala para dimensionar o grau de evitabilidade dos custos ocultos rastreados dentro do processo estudado, com base na também escala de Likert.

Para os custos ocultos de alta probabilidade de evitabilidade foram atribuídas notas 5, com pouca probabilidade, nota 3 e nenhuma probabilidade nota 2.

O grau de evitabilidade dos custos ocultos rastreados no processo que podem ser evitados estão demonstrados conforme a Tabela 4, abaixo:

Tabela 4 - Evitabilidade dos Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	Escala de Relevância
Esperas	2
Movimentação Inútil	5
Re-trabalho	5
Absenteísmo	3
Ociosidade	5

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

Pela análise da tabela acima, pode-se evidenciar que as movimentações inúteis, os re-trabalhos e a ociosidade, podem mais facilmente ser evitados, pois à eles foi atribuída nota 5, enquanto que ao absenteísmo foi atribuída nota 3, possuindo pouca probabilidade de ser evitado e às esperas foi dada nota 2, mostrando que não existe possibilidade das mesmas serem eliminadas do processo.

Por outro lado, a mesma tabela, mostra com clareza que, aos elementos que dependem apenas de controle interno, estes possuem maior grau de evitabilidade, ou seja, a movimentação inútil, o re-trabalho e o absenteísmo são elementos ocasionados por colaboradores do próprio setor, como já afirmado no item "rastreamento dos custos ocultos do processo", sendo os mesmo classificados apenas como de origem interna.

Já em relação às esperas, que foram classificadas como sendo apenas de origem externa, essas não possuem nenhuma probabilidade de serem evitadas.

4.4.5 Formas de identificação

O rastreamento dos custos ocultos do processo, em relação à sua identificação, indicou que eles poderiam ser determinados através de reuniões gerenciais, auditorias internas, rastreamento informal e boletins de ocorrência.

A forma de identificação dos custos ocultos do processo foi realizada de acordo com as indicações, a seguir: 1 – para reuniões internas, 2 – para auditorias internas, 3 – rastreamento informal, 4 – boletins de ocorrência e 5 – para outros.

A classificação procedida no processo pode ser vista na Tabela 5 à seguir:

Tabela 5 - Formas de Identificação dos Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	Escala de Relevância
Esperas	2
Movimentação Inútil	1
Re-trabalho	1
Absenteísmo	1
Ociosidade	5

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

As esperas foram identificadas através de auditorias internas, a ociosidade através da assinatura da folha de ponto dos colaboradores, bem como da apresentação de atestados médicos. Já a movimentação inútil, o re-trabalho e o absenteísmo através de reuniões gerenciais entre os colaboradores do processo.

4.4.6 Impacto financeiro (estimativa)

O impacto financeiro dos custos ocultos no processo estudado encontra-se demonstrado na Tabela 6:

Tabela 6 - Estimativas de Custos Ocultos do Processo

Elementos de Custos Ocultos	Quantidade em dias	Valor/Dia R$	Total do ciclo R$
Esperas	15	3.053,19	45.797,85
Movimentação Inútil	10	3.053,19	30.531,90
Re-trabalho	08	3.053,19	24.425,52
Absenteísmo	10	3.053,19	30.531,90
Ociosidade	05	3.053,19	15.265,95
TOTAL NO MÊS R$			**146.553,12**

Fonte: Pesquisa direta (2007).

Os cálculos efetuados na Tabela 6, acima, tomaram por base os recursos tangíveis total anual do processo que foram da ordem de R$ 1.114.706,67 (Um milhão cento e quatorze mil, setecentos e seis reais e sessenta e sete centavos), que divididos pela quantidade de dias do ano (365), chegou-se a um valor diário de R$ 3.053,99 (Três mil, cinqüenta e três reais e noventa e nove centavos), de recursos tangíveis consumidos diariamente pelo processo.

Neste sentido, para cálculo do valor total de recursos intangíveis consumidos pelo processo no ano, utilizou-se a metodologia da multiplicação dos recursos tangíveis diários pela quantidade de dias improdutivos ou que ocorreram disfuncionamentos no mesmo, chegando-se a um valor de R$ 146.553,12 (Cento e quarenta e seis mil, quinhentos e cinqüenta e três reais e doze centavos) durante o ciclo da concessão do crédito. Como o ciclo completa-se, em média, a cada 02 (dois) meses, isso leva a conclusão de que efetivamente os custos ocultos acima expressos devem ser mensurados ao final de cada ciclo, ou seja, a cada 02 (dois) meses. O que se multiplicando por 06 que é a quantidade de fechamento de ciclos do ano, chega-se à quantia anual de custos ocultos do processo da ordem de R$ 879.318,72 (Oitocentos e setenta e nove mil, trezentos e dezoito reais e setenta e dois centavos), ressalta-se que o numerário anteriormente expresso trata-se de estimativas.

Capítulo V

"...o sentimento do dever cumprido é também convite para uma posterior visita."
http://osabordaspalavras.blogspot.com/

BIBLIOTECA CENTRAL / UFPE

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A contextualização e a revisão de literatura realizadas no primeiro e segundo capítulos desse estudo, apontam para a sistematização e evolução dos serviços no mundo globalizado, enfocando o Brasil nesse contexto, bem como para as sociedades de economia mista existentes no sistema econômico brasileiro.

Ainda referindo-se aos dois capítulos citados anteriormente, neles ficou clara a existência dos disfuncionamentos, gerados pela interação complexa dos comportamentos humanos e a estrutura organizacional, acabando assim, por gerar os custos ocultos do processo.

No terceiro capítulo foram definidos os procedimentos metodológicos utilizados para a realização do estudo, bem como a definição dos meios e modos de execução do mesmo, optando-se pelo uso do *Framework* e a matriz 5Q1C para efeito de rastreamento dos custos ocultos do processo de concessão do incentivo fiscal através do FAIN/ICMS.

Nos quarto e quinto capítulos foram realizadas a apresentação e análise de resultados bem como as conclusões e recomendações, onde efetivamente foi posto em prática no estudo de caso o *Framework* e a matriz 5Q1C.

Neste sentido, seguindo o apresentado e relatado em todos os capítulos mencionados, segue-se agora as conclusões e recomendações do estudo.

5.1 Conclusões da pesquisa

Afirmar que os serviços são sobremaneira pesquisados, observados, orientados e acima de tudo a parcela da economia que mais cresce em termos mundiais, é rotina dentro dos

campus universitários. O que falta são metodologias que os levem a um direcionamento de uma prestação de serviços com boa qualidade, bem como para a mensuração de seus custos, sejam eles, ocultos ou não.

Neste sentido, a evolução mundial dos serviços gera uma infinidade de gargalos que precisam ser eliminados do processo, para que aconteça a evolução satisfatória e sustentável das organizações que prestam serviços.

Vislumbrando este horizonte de evolução, estudos e pesquisas acerca dos serviços, as conclusões da pesquisa realizada apontam para a existência dos disfuncionamentos de esperas, movimentação inútil, retrabalho, absenteísmo e ociosidade no processo estudado.

Através do estudo é possível verificar que a movimentação de recursos financeiros, bem como os recursos materiais e não-materiais são de significativa importância, o que sugere um maior controle sobre os mesmos, evitando assim, o consumo desnecessário e exagerado.

A finalidade buscada pela aplicação dos recursos da concessão do crédito do FAIN/ICMS, pode ser considerada como satisfatória, pois os objetivos de implantação, ampliação, revitalização e modernização de plantas industriais no Estado da Paraíba, pode ser considerado regular. Como visto, os próprios, por se só expressam essa regularidade, pois foram implantadas no exercício de 2006, trinta e uma empresas, que garantiram uma inserção de 6.231 postos de trabalho e investimentos financeiros da ordem de R$ 185.770.914,00 (Cento e oitenta e cinco milhões, setecentos e setenta mil e novecentos e quatorze reais).

A utilização do *Framework* e da matriz 5Q1C, proporcionou com qualidade satisfatória o rastreamento dos custos ocultos existentes no processo, o que sugere, como a própria matriz propõe, trabalho no sentido de buscar quais são os custos ocultos, onde são gerados, a fim de se buscar impedir a sua existência no processo.

Os custos ocultos encontrados no processo, em sua grande maioria, poderiam ser evitados com medidas que não gerariam grandes dispêndios financeiros para a organização, como por exemplo, o custo do absenteísmo e da ociosidade, que poderiam simplesmente terem suas influências diminuídas se a organização efetuasse maior controle sobre seus recursos humanos.

A pesquisa constatou que os custos ocultos vinculados ao processo geram um impacto financeiro, na ordem de R$ 879.318,72 (Oitocentos e setenta e nove mil, trezentos e dezoito reais e setenta e dois centavos), no ano, atropelando o desempenho da Companhia, não apenas em termos econômicos, mas sobretudo em termos de sua *perfomance* organizacional. Esta constatação se coaduna com a abordagem Sócio-Econômica das Organizações, apresentada

por Savall e Zardet (1991), sinalizando os disfuncionamentos de estrutura e comportamentos humanos que a companhia possui.

As esperas, principal elemento de custos ocultos por ordem de relevância, caracterizam um disfuncionamento de difícil evitabilidade. Isto sugere que o processo estudado padece de vigília gerencial, re-desenho e comprometimento dos responsáveis pela sua execução. Esta observação alcança legitimidade no rastro da pesquisa realizada, constituindo-se em uma de suas principais conclusões.

A ordem de evitabilidade tem sua maior relevância no item "ociosidade", com *escore* (5), apontando para uma interação de alta intensidade com o item "esperas". Esta constatação induz a inferência de que os custos ocultos se somam ou geram fatores multiplicadores de sua proliferação na companhia. Esta indução, no entanto, não pode ser generalizada à outras empresas e/ou processos, uma vez que a investigação foi limitada a um estudo de caso.

Constatou-se ainda, que o mesmo item "ociosidade" é o elemento de custos ocultos mais facilmente identificado no processo investigado, situando-se numa escala de relevância com *escore* (5). Esta constatação também chancela a intenção, fortemente intensiva, de sobreposição dos custos ocultos.

Em relação aos objetivos propostos na contextualização geral da pesquisa, tanto o objetivo geral, quanto os objetivos específicos OE.1, OE.2, OE.3, OE.4 e OE.5, foram prontamente alcançados, nas diferentes etapas do estudo realizado. A consecução destes objetivos encontra-se desenvolvida e mostrada no trabalho na seguinte ordem de seqüência, conforme Tabela 7, à seguir.

Tabela 7 - Descrição e Atendimento dos Objetivos do Estudo

NATUREZA DO OBJETIVO	DESCRIÇÃO	ORDEM DE INSERÇÃO NA DISSERTAÇÃO
OBJETIVO GERAL	Descrever quais são os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba.	CAPÍTULO IV Seção 4.3.8
OBJETIVO ESPECÍFICO **OE.1**	Rastrear junto à bibliografia disponível, quais são as etapas necessárias à identificação dos custos ocultos em operações de serviços.	CAPÍTULO II Seção 2.11
OBJETIVO ESPECÍFICO **OE.2**	Determinar os processos necessários às operações de serviços.	CAPÍTULO II Seção 2.4
OBJETIVO ESPECÍFICO **OE.3**	Segregar os custos envolvidos no processo da prestação de serviços.	CAPÍTULO II Seção 2.6
OBJETIVO ESPECÍFICO **OE.4**	Classificar, de acordo com a literatura disponível, os custos das operações de serviços na empresa objeto do estudo.	CAPÍTULO IV Seções 2.2
OBJETIVO ESPECÍFICO **OE.5**	Identificar os custos ocultos do setor de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal.	CAPÍTULO IV Seção 4.3.8

Fonte: Pesquisa Direta (2007).

Através do atendimento aos objetivos propostos, a realização deste estudo sucinta algumas recomendações à empresa e às pesquisas futuras.

5.2 Recomendações à empresa estudada

Após a realização da pesquisa, algumas recomendações à organização objeto do estudo de caso são necessárias, visando à correção de alguns gargalos que impedem um desenvolvimento satisfatório do processo, como também a busca pela excelência da prestação de serviços.

A busca pela excelência e por uma melhor qualidade da prestação dos serviços, passa necessariamente pela efetivação de algumas medidas, tais como:

- Implantação urgente de um setor de custos, bem como a inserção de um sistema de custeamento.

- Controle rígido dos horários e atividades dos recursos humanos.
- Renovação de todos os equipamentos de informática, e ainda, aquisição de um sistema integrado para gerenciamento da organização.
- Emissão periódica de relatórios de custos visando à avaliação e auxílio nas tomadas de decisões.
- Mudança da estrutura organizacional e desenvolvimento de um fluxo processual mais dinâmico e correto.

5.3 Recomendações para pesquisas futuras

Ao concluir esta pesquisa, levando-se em consideração os poucos registros sobre custos ocultos no país, e ainda, as limitações que o assunto proporciona aos pesquisadores e as limitações próprias da abordagem, algumas recomendações para futuras pesquisas nesta área de estudo são por demais valoradas. Neste aspecto, sugere-se, a título de futuras investigações, os seguintes requisitos de pesquisa:

- Investigações acerca do rastreamento, apuração e mensuração de custos ocultos em outras áreas da economia de serviços do setor público (empresas públicas, estados e municípios).
- Apuração e mensuração dos custos ocultos da prestação de serviços em sociedades de economia mistas, bem como em outros setores da economia de serviços do setor privado (escolas, hotéis, bares, restaurantes).
- Estudos acerca da aferição dos custos ocultos em economias de serviços dos segmentos públicos e privados.
- Estudos à respeito de outras metodologias que facilitem a identificação e rastreamento dos custos ocultos nos setores da economia de serviços ou industrial.
- Investigações que visem encontrar uma metodologia que identifique formas de contabilização dos custos ocultos em economias da prestação de serviços, tanto privados quanto públicos.

REFERÊNCIAS

ABNT – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

BRASIL. CF – Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Editora Saraiva, 2000.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRUNI , A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora hp 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CARDOSO, O. R. **Foco da qualidade total de serviços no conceito do produto ampliado**. Tese Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – UFSC, Santa Catarina, 1995.

CGU – Controladoria Geral da União. **Sociedades de economia mista.** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/bgu/Volume%20I/ParteI/3.7-SociedadesEconMista.pdf>. Acesso em: 17 mar 2007.

CHING. H. Y. **Contabilidade gerencial**: novas práticas contábeis para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Pratice Hall. 2005.

COGAN, S. **Custos e preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

Decreto nº 17.252/94. Governo do Estado da Paraíba. 29 de dezembro de 1994.

DireitoNet. **Sociedade de economia mista.** Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/dicionario_juridico/x/27/77/277/>. Acesso em: 18 mar 2007.

DJi Direito e Justiça Informática Ltda. **Sociedade de economia mista**. Disponível em: <http://www.dji.com.br/comercial/sociedade_de_economia_mista.htm>. Acesso em: 18 mar 2007.

DUTRA, R. G. **Custos**: uma abordagem prática. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DWECK, R., FERRAZ, G., MELO, H. P. de, ROCHA, F.; SABBATO, A. di. **O setor de serviços no Brasil**: uma visão global – 1985/95. Rio de Janeiro: IPEA: Texto para dicussão nº 549. Março de 1998.

GATT ***International trade*** **1988-89**. GATT Genebra, 1987.

GIANESI, I. G. N., CORRÊA, H. I. **Administração estratégica de serviços**: operações e satisfação do cliente. São Paulo: Atlas, 1994.

PAS 2004 – IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa anual de serviços**. Brasília: 2004. v. 6.

PAS 2005 – IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa anual de serviços**. Brasília: 2005. v. 7.

KOPITTIKE, B. H. **Apostila de custo industriais**. UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, 1995.

KOTLER, P.; BLOOM, P. **Marketing para serviços profissionais**. São Paulo: Atlas, 1987.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

Lei nº 4.856/86. Governo do Estado da Paraíba. 29 de julho de 1986.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, C. E. B. de. **Custos ocultos em uma planta tecnologicamente avançada do subsetor de tecelagem da indústria têxtil:** comportamento, lógica e *framework*. Tese Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – UFPB, João Pessoa, 2006.

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.

LOVELOCK, C. & WRIGHT, L. **Serviços:** marketing e gestão. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2005.

NASCIMENTO, J. M. do. **Custos**: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NORMANN, R. ***Service management-strategy and leadership in service business***. England: John Wiley & Sons, 1993.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de cutos**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson learning, 2006.

PEREZ, C. H. **Estudo e prática de uma metodologia de gerenciamento da rotina num ambiente de qualidade total em uma organização de serviços**. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – UFSC, Santa Catarina, 1996.

SANTOS, J. S. **Custos ocultos no processo de instalação de elevadores OTIS VF1**. Monografia (Curso de Especialização em Engenharia de Produção) – UFPB, João Pessoa, 2003.

SAVALL, H. ; ZARDET, V. ***Maitriser lês coûts at lês perfomances cachês***. Paris: Ed. Econômica, 1991.

SIQUEIRA, J. B de. **Intervenção do estado na economia**: sociedades de economia mista e licitação. Disponível em: <http://www.jfrn.gov.br/docs/art10.doc>. Acesso em: 17 mar 2007.

SÍTIMA, B. F. B. **A contabilização dos custos ocultos na empresa:** uma abordagem aos custos com o absenteismo numa central termoeléctrica. Dissertação Mestrado (Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa) – ISCTE, Lisboa, 2001.

UCHIMURA, K. Y; BOSI, M. L. M. Qualidade e subjetividade na avaliação de programas e serviços em saúde. **Caderno de Saúde Pública**.v. 18 n. 6 Rio de Janeiro. nov./dez. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2002000600009&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt>. Acesso em: 12 mar 2007.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de vendas**. São Paulo: Editora Saraiva. 2005.

APÊNDICE

INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE TECNOLOGIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

PESQUISA DE MESTRADO

Senhor Respondente,

Este formulário corresponde a um questionário programado de investigações científicas, conduzidas junto ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, cujo objetivo é: "Descrever quais são os custos ocultos mais freqüentes em operações de serviços em uma sociedade de economia mista com controle estatal no Estado da Paraíba".

Neste sentido, solicita-se a gentileza de Vossa Senhoria, em responder cuidadosamente as questões aqui apresentadas, de modo a prover a real consecução do objetivo proposto. Na oportunidade, lembra-se que a UFPB/CT/PPGEP encontra-se articulada com os grandes propósitos do desenvolvimento industrial e econômico do Estado da Paraíba e da região Nordeste, em função do que se sugere a colaboração de gestores e responsáveis por processos operacionais no imenso esforço de elucidação dos problemas e fenômenos que afetam o cotidiano empresarial no qual está inserida.

Lembra-se ainda, que será mantida em sigilo a identidade dos respondentes.

Antecipadamente, agradece-se a Vossa colaboração no pronto atendimento deste pleito, pelo qual a Universidade Federal da Paraíba lhes empresta estima e solidariedade.

Paulo César Pereira da Silva
Pesquisador

I – DA CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA:

1. Contextualização geral da empresa:

▪ Razão social	
▪ Localização	
▪ Área de atuação	
▪ Setor de atuação	
▪ Tempo de atuação	
▪ Número de empregados	
▪ Estrutura organizacional	
▪ Atividades terceirizadas	

2. Contextualização do processo: por favor, proceder a classificação através das cinco atividades principais envolvidas no processo e ainda, classificar como outras aquelas que ainda julgam importantes.

a) Principais atividades:

▪ Atividade A	
▪ Atividade B	
▪ Atividade C	
▪ Atividade D	
▪ Atividade E	
▪ Outras	

b) Características temporais do processo:

▪ *Lead-time* total do processo	

c) Outros dados de identificação do processo: utilize o espaço abaixo para acrescentar algum dado que julgar necessário a descrição do processo.

II – DO PROCESSO EM ESTUDO:

1. Representação gráfica do processo:

2. Descrição das atividades componentes do processo: através da classificação anteriormente processada, por favor, agora proceda a descrição das etapas necessárias a realização dessas atividades.

▪ Atividade A	
▪ Atividade B	
▪ Atividade C	
▪ Atividade D	
▪ Atividade E	
▪ Outras	

3. Volume de operações do processo (número de liberações de incentivos no mês):

4. Insumos associados às atividades do processo: em relação a cada atividade classificada e descrita anteriormente, proceder à quantificação dos insumos necessários ao desenvolvimento das mesmas.

a) Atividade A:

▪ Número de colaboradores	
▪ *Hardwares*	
▪ *Softwares*	
▪ Instalações (em m^2)	
▪ Móveis e utensílios	
▪ Outros insumos	

b) Atividade B:

▪ Número de colaboradores	
▪ *Hardwares*	
▪ *Softwares*	
▪ Instalações (em m^2)	
▪ Móveis e utensílios	
▪ Outros insumos	

c) Atividade C:

▪ Número de colaboradores	
▪ *Hardwares*	
▪ *Softwares*	
▪ Instalações (em m^2)	
▪ Móveis e utensílios	
▪ Outros insumos	

d) Atividade D:

▪ Número de colaboradores	
▪ *Hardwares*	
▪ *Softwares*	
▪ Instalações (em m^2)	
▪ Móveis e utensílios	
▪ Outros insumos	

e) Atividade E:

▪ Número de colaboradores	
▪ *Hardwares*	
▪ *Softwares*	
▪ Instalações (em m^2)	
▪ Móveis e utensílios	
▪ Outros insumos	

4. Responsável geral pelo processo:

5. Número de clientes internos do processo:

6. Número de clientes externos do processo (por favor, nominar os 10 maiores de acordo com o faturamento dos mesmos):

7. *Out put* (resultado final do processo):

III – Do custeamento do processo:

1. Sistema de controladoria da empresa estudada:
a.☐ *Possui centro de custos?*
b.☐ *Não possui centro de custos?*

2. Se sim, qual tipo de sistema de custeio utilizado pela contabilidade?
a.☐ Direto ou Variável
b.☐ Absorção
c.☐ ABC
d.☐ Outro

3. Periodicidade do custeamento/orçamentação:
a.☐ Mensal
b.☐ Por lote
c.☐ Por unidade do processo
d.☐ Outro

4. Bases de dados do custeamento/orçamentação: descrever onde são encontradas a base de dados do custeamento do processo.

5. *Software* utilizado?

6. Relatórios gerados pelo processo de orçamento?

6.a) Finalidade:

6.b) Interpretação:

6.c) Endereço final:

7. Departamento no qual o processo é custeado?

8. Responsável pelo custeamento do processo:

9. O processo é orçado?
a.☐ Sim
b.☐ Não

10. Bases de orçamentação do processo:

10.1 Humanos:

DIRETOS R$	INDIRETOS R$

10.2 Físicos: valor financeiro correspondente aos equipamentos físicos que servem de apoio ao processo, conforme descrição abaixo:

▪ *Hardwares* R$	
▪ *Softwares* R$	
▪ Instalações R$	
▪ Móveis e utensílios R$	
▪ Outros insumos R$	

10.3 Financeiros:

▪ Juros R$	
▪ Amortização de empréstimos R$	
▪ Taxas bancárias R$	

10.4 Materiais:

▪ Energia Elétrica R$	
▪ Materiais de expediente R$	
▪ Outros R$	

11. Itens de custos tangíveis do processo:

Elementos	2006
▪ Pessoal direto	
▪ Pessoal indireto	
▪ Materiais	
▪ Depreciação	
▪ Energia	
▪ *Softwares*	
▪ Consultoria	
▪ Treinamento/capacitação	
▪ Outros	

12. Elementos de custos ocultos do processo:

Elementos	2006
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

Atenção: Observar e registrar cada um dos diferentes tipos de custos ocultos.

13. Comportamento dos elementos de custos ocultos no processo observado:

13.a) Fato gerador, existência e inexistência:

Elementos	Fato Gerador	Existência	Inexistência
▪ Esperas			
▪ Movimentação inútil			
▪ Sobre-salários			
▪ Sobre-consumo			
▪ Re-trabalho			
▪ Acidente de trabalho			
▪ Absenteísmo			
▪ Ociosidade			
▪ Litígios			

13.b) Periodicidade, % Financeiro e Fonte Geradora:

Elementos	Fato Gerador	Existência	Inexistência
▪ Esperas			
▪ Movimentação inútil			
▪ Sobre-salários			
▪ Sobre-consumo			
▪ Re-trabalho			
▪ Acidente de trabalho			
▪ Absenteísmo			
▪ Ociosidade			
▪ Litígios			

14. Elementos para rastreamento dos custos ocultos na empresa pesquisada:

14.a) Quais são?

Elementos	Sim	Não
▪ Esperas		
▪ Movimentação inútil		
▪ Sobre-salários		
▪ Sobre-consumo		
▪ Re-trabalho		
▪ Acidente de trabalho		
▪ Absenteísmo		
▪ Ociosidade		
▪ Litígios		

14.b) Qual é a freqüência, em dias, de ocorrência?

Elementos	Especificar a quantidade dias
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

14.c) Qual é a fonte geradora?

Elementos	Especificar a origem a partir dos departamentos
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

14.d) Qual é a ordem de relevância?

Elementos	Especificar a ordem de relevância conforme escala abaixo
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

Escala:

Maior relevância – atribuir nota 5

Pouca relevância – atribuir nota 3

Nenhuma relevância – atribuir nota 2

14.e) Qual é a chance de evitabilidade?

Elementos	Especificar a ordem de evitabilidade conforme escala abaixo
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

Escala:

Alta probabilidade – atribuir nota 5

Pouca probabilidade – atribuir nota 3

Nenhuma probabilidade – atribuir nota 2

14.f) Como são identificados?

Elementos	Especificar a ordem de relevância conforme indicações abaixo
▪ Esperas	
▪ Movimentação inútil	
▪ Sobre-salários	
▪ Sobre-consumo	
▪ Re-trabalho	
▪ Acidente de trabalho	
▪ Absenteísmo	
▪ Ociosidade	
▪ Litígios	

Indicações:

1) Reuniões gerenciais.

2) Auditorias internas.

3) Rastreamento informal.

4) Boletins de ocorrência.

5) Outros (especificar).