

INFLUÊNCIA DOS CUSTOS OCULTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL: ANÁLISE DE UM EMPREENDIMENTO EM BELÉM DO PARÁ

AUTORIA

Devison Vieira Guimarães das Neves
E-mail: devisoncontador@gmail.com

Jean Lobato Mendonça Gonçalves
E-mail: jeans_lobato@hotmail.com

Márcia Athayde Moreira
E-mail: athayde.marcia@gmail.com
Universidade da Amazônia -UNAMA

RESUMO

Na atual conjuntura econômica, as empresas têm a necessidade de ampliar seus horizontes quanto à qualificação a fim de manter sua competitividade. Nesse sentido, a observância e apuração adequada dos custos, entre eles, os custos ocultos, configura-se como uma chave nesta era globalizada. Diante disso, a pesquisa teve como objetivo levantar evidências de custos ocultos presentes em um canteiro de obras de um empreendimento da construção civil situado em Belém do Pará e a influência desses custos no resultado do empreendimento. A pesquisa se justifica pela possibilidade de adição de informações acerca dessa categoria de custos presentes no ramo da construção civil e seus impactos no resultado. A teoria dos custos ocultos reside na disfunção que é o ponto assinado entre o funcionamento real e aquele planejado anteriormente. Metodologicamente trata-se de estudo de caso triangulado com observação não-participante decorrente de visitas *in loco*, entrevistas semiestruturadas e pesquisa documental. Como resultados da pesquisa de campo, foram encontrados dispêndios de recursos com abstenções e *turn over*, além de evidências de desperdícios de material. Conclui-se, ao cabo, que os custos intangíveis ou ocultos devem ser elementos de vigília e preocupação constante dos gestores do empreendimento analisado, haja vista que nesta pesquisa ficaram claras as evidências da sua existência. Ressalta-se que, em longo prazo, esses micro-custos são responsáveis por valores inesperados, os quais diminuem os resultados dos empreendimentos, podendo frustrar seus gestores.

Palavras-chave: Custos Ocultos; Construção Civil; Desempenho; Contabilidade Gerencial.

Jovens Pesquisadores

1. INTRODUÇÃO

Sob o escopo do fenômeno da globalização, que tem efetivado a inter-relação entre os mercados em nível global nas últimas décadas, as organizações buscam adequação quanto à qualidade de seus produtos e serviços a fim de manterem sua competitividade em relação às demais. Neste sentido, verifica-se que a apuração apropriada dos custos de produção, sendo estes explícitos ou não, é vista de maneira favorável ao bom desempenho gerencial, ou seja, a apuração dos mesmos poderá resultar em relatórios fidedignos à realidade, impactando de maneira positiva na tomada de decisão de proprietários-gerentes e administradores, e consequentemente favorecendo a melhoria do resultado e a competitividade da organização. Observa-se que o acirramento da disputa entre os mercados no mundo atual, gerou a necessidade de compreensão da contabilidade de custos. Segundo Padoveze (2010), a contabilidade gerencial, por meio da contabilidade de custos, deve atender a todos os aspectos da gestão onde se torna necessária a informação contábil para tomada de decisão, Nesse contexto, Pedrosa Neto (2009) observa que conhecer todos os custos presentes no processo produtivo é essencial para uma gestão flexível, o que torna a tomada de decisão mais eficiente e segura, para a adoção de políticas de preço, análise de rentabilidade e a verificação se determinado produto ou serviço possui rentabilidade ou não. Pode-se observar uma série de custos e suas devidas classificações nas organizações: quanto à diretibilidade, variabilidade e natureza, por exemplo (PADOVEZE, 2010).

Dessa forma, também pode-se relatar a existência de custos ordinários intangíveis ou ocultos, os quais para Savall e Zardet (2008) podem ser definidos como gastos referentes à atividade de produção, na qual sua principal característica é ser de difícil mensuração. Por este motivo, este grupo de custos dificilmente consta nos relatórios econômico-financeiros, entretanto são responsáveis, quando agregados, por valores significativos nas organizações dos mais diversos ramos (SAVALL; ZARDET, 2008).

Esse fato é particularmente relevante na construção civil, onde a dificuldade do controle de custos pode ser explicada pelas próprias características do setor, onde se verifica uma grande instabilidade no ambiente organizacional e produtivo. Para Fontenele Filho e Correia Neto (2014) mudanças em projetos, contratos ou mesmo na economia podem ocorrer durante o ciclo operacional de um empreendimento da construção civil, fazendo com que modelos de gestão de custos normalmente aplicados em indústrias de transformação não possam ser adaptados a esse setor. Os fatores de risco dos empreendimentos são diversos, os quais incluem a aceitabilidade dos clientes, a volatilidade das receitas ou nível de vendas, entre outros. Esses fatores destacam a importância da aplicação e controle dos custos são nas entidades da construção civil.

Sobre a construção civil, cabe ressaltar que é um dos setores da economia com maior representatividade no Produto Interno Bruto do Brasil, apresentando no período de 2003 a 2014 o percentual médio 5,1% do PIB (FERNANDES NETO et al, 2015).

Assim, ante a relevância social do tema, o problema a ser investigado nessa pesquisa reside na seguinte questão: em que medida a recorrência de custos ocultos exerce influência no resultado de empreendimentos da construção civil?

Assim, o objetivo da pesquisa é o de levantar evidências de custos ocultos presentes em um canteiro de obras de um empreendimento da construção civil situado em Belém do Pará e a influência desses custos no resultado do empreendimento.

Para Severiano Filho (2011), a mensuração e contabilização dos custos ocultos ainda não fazem parte das rotinas empresariais, entretanto, estudos acadêmicos têm sido realizados nesse sentido, visando o reconhecimento, mensuração e contabilização desses devidos grupos de

custos. Como há dificuldade em identificar e mensurar os custos ocultos presentes nas mais diversas atividades econômicas e a literatura sobre o assunto ainda apresenta espaço para novas pesquisas, a pesquisa se justifica pela possibilidade de adição de informações acerca dessa categoria de custos presentes no ramo da construção civil e seus impactos no resultado. Portanto, esta pesquisa é útil para alunos e professores das instituições de ensino superior, pois é gerada oportunidade de pesquisa e discussão sobre a temática, assim como para a indústria da construção civil e demais organizações que desejam ampliar o estudo a respeito desta espécie de custos, com ênfase para o empreendimento que será estudado, o qual poderá se aproveitar dos resultados da pesquisa para melhorar seu desempenho e resultado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Custos ocultos na visão de Savall e Zardet (2008)

Como um agregado de estruturas e comportamentos, as organizações, segundo Savall e Zardet (2008), são vistas sob duas perspectivas: a estruturalista e a comportamental. Enquanto a corrente estruturalista afirma o predomínio da estrutura sobre o comportamento e explica os resultados obtidos pelas organizações pelas relações determinadas da estrutura sobre o comportamento, a comportamental considera o comportamento humano um fator importante para explicar os níveis de resultados atingidos. A partir dessas correntes, Savall e Zardet (2008) estabeleceram uma hipótese fundamental que será ilustrada a seguir.

Figura 1 - Ciclo dos custos ocultos



Fonte: Adaptada de Savall e Zardet (2008)

Como demonstrado na Figura 1, os custos ocultos são provenientes da interação contínua de estruturas e comportamentos atuantes no seio organizacional e desembocam em um determinado desempenho intermediário que, no tocante aos custos intangíveis, é chamado de desregulação ou disfunção, e está na origem deste grupo de custos. Por fim, estes são responsáveis pela alteração e divergência do que era esperado no planejamento da organização.

Conforme apresentado, *estruturas* podem ser classificadas em cinco categorias: física, tecnológica, organizacional, demográfica e mental. Tais definições, conforme Savall e Zardet (2008), são ilustradas no Quadro 1.

As categorias e principais elementos da estrutura de uma organização são apresentados no Quadro 1. Já o comportamento é a ação humana observada, que tem incidência nos meios físicos e sociais. Comportamento é distinguido de atitude, o que constitui comportamento potencial ou traços permanentes da personalidade.

Atitudes são trazidas ao comportamento observado quando confrontadas nas situações. Neste sentido, atitudes constituem elementos da estrutura psicológica individual.

Quadro 1 - Categorias e elementos da estrutura

Estrutura física	Estrutura tecnológica	Estrutura organizacional	Estrutura demográfica	Estrutura mental
<u>Configuração dos locais de trabalho;</u> <u>Condições de trabalho;</u> <u>Ruído,</u> <u>Calor,</u> <u>Toxidade e</u> <u>Luminosidade.</u>	<u>Estado de uso e desgaste de equipamentos;</u> <u>Sofisticação, complexidade e grau de automatização;</u> <u>Adaptabilidade dos equipamentos.</u>	<u>Organograma;</u> <u>Divisão de trabalho;</u> <u>Métodos operacionais;</u> <u>Procedimentos;</u> <u>Sistema de comunicação;</u> <u>Sistema de informação.</u>	<u>Pirâmide etária e estrutura populacional;</u> <u>Instâncias de representação e coordenação;</u> <u>Estrutura da formação inicial.</u>	<u>Estilo de gestão;</u> <u>Cultura organizacional;</u> <u>Microclimas;</u> <u>Concepções socioculturais dominantes (Ideologias profissionais).</u>

Fonte: Adaptado de Savall e Zardet (2008)

De acordo com Savall e Zardet (2008), o mesmo indivíduo pode possuir cinco lógicas comportamentais: lógica individual; lógica do grupo de atividade, lógica de categoria, lógica de grupos de afinidade e lógica coletiva, no Quadro 2 é detalhado.

Quadro 2 - Lógicas Comportamentais

Lógicas	Descrição
De grupo de atividade	Comportamento individual está condicionado pelos fatos aos quais ele ou ela pertencem de um certo departamento.
De categoria	Reflete a categoria profissional e condiciona o comportamento pessoal.
De grupos de afinidade	O comportamento individual é explanado pelo membro de um grupo de afinidade, dentro ou fora da empresa.
Coletivas	É capturada quando os empregados da companhia detêm o pensamento de que são literalmente uma pessoa singular

Fonte: Adaptado Savall e Zardet (2008)

Assim como as estruturas, diferentes tipos de comportamentos podem interagir. Ainda, esta classificação é útil por aplicações práticas para análise das causas das disfunções causadas e soluções. Ela também é utilizada na adaptação da intervenção estratégica de cada firma ou unidade (SAVALL; ZARDET, 2008).

Freitas *et al.* (2007, p. 6) corroboram com a “teoria-mãe” deste assunto em questão e afirmam que “A ligação complexa entre os dois grupos de variáveis (comportamental e estrutural) atinge os níveis: emocional, material, organizacional dos profissionais e da entidade”. A partir de um levantamento teórico, os mesmos categorizaram os custos ocultos em: má gestão, não-qualidade, obsolescência, acidente de trabalho, ociosidade, *set-up*, não controle, espera, estoque e rotatividade de pessoas. Os autores compartilham a necessidade desses custos serem objetos de investigação da empresa como forma de ganhar mais rentabilidade financeira. (FREITAS *et al.*, 2007).

2.2. Custos ocultos na visão de Femenick (2004)

Femenick (2004) evidencia a presença de custos ocultos através de uma equação (Custo Oculto = Desempenho Real - Desempenho Ideal) e afirma que este não representa um gasto ou prejuízo propriamente dito, mas uma perda no faturamento. Por este motivo, este fato, que muitas vezes passa despercebido ou não está explicitado nos relatórios da contabilidade (já que nem sempre é um custo contábil aparente), chama atenção dos gestores de negócios por representar subtrações em montantes de receita.

Não obstante, tem-se a abordagem dos custos invisíveis, que em sua essência são ocultos, porém enfatiza-se a não-mensuração ou complexidade da mesma nos sistemas tradicionais de custeio. Podendo serem originados externamente ou no seio da organização, estes procedem de questões tributárias, custos operacionais internos e externos e culminam em custos de escalas equivalentes ou custos de oportunidade. Sobre o primeiro, aplica-se a comparação a outras organizações que exerçam a mesma atividade, respeitando a média de um segmento específico de mercado. Já a posterior reflete na escolha de uma linha de ação em detrimento da outra, ocasionando “perda” a depender do que foi considerado coerente a partir do julgamento estratégico.

Apesar da heteronímia, de acordo com Souza (2015) estes preservam a mesma semântica, ressalvada a especificação quanto ao grau de dificuldade de mensurá-los apontados por Femenick (2004), portanto atendem aos objetivos deste artigo.

As ciências contábeis, que não são tão somente responsáveis pela elaboração de demonstrativos patrimoniais e de resultado, mas também por matéria de critério gerencial, têm nesta última o meio compacto de identificação e resolução de custos invisíveis e ocultos pela projeção de alternativas convenientes aos anseios da administração empresarial (FEMENICK, 2004).

A respeito dos referidos custos, Femenick (2004) elencou três situações, as quais abastecem o conhecimento a despeito das suas prováveis causas: (1) custos referentes a reformas; (2) manutenção ineficiente; e (3) mão-de-obra não capacitada. Estes dados serão abordados no Quadro 3

Quadro 3 - Relação de eventos, causas e custos ocultos relacionados.

Eventos relacionados	Definição da causa	Custos ocultos abstraídos
Reforma predial	Reforma estrutural, a qual, sob o cenário do ramo de hotelaria, por exemplo, pode paralisar parcial ou totalmente o andamento da atividade.	Receita não realizada gerada pela paralização da produção; inclui ociosidade de máquinas, materiais e pessoal.
Manutenção ineficiente	Manutenção do maquinário no tempo de produção ou de maneira inadequada.	Interrupção de atividades e queda na produção, gerando receita não-realizada, baseada no preço de venda.
Mão de obra não capacitada	Mão-de-obra direta ou indireta desqualificada.	Receita não-realizada e gastos adicionais de recursos por serviço inadequado.

Fonte: Adaptado de Femenick (2004)

Para Gomes (2015), é de clara notoriedade que as empresas planejam e controlam sua atividade para que se obtenha o lucro esperado ou a fim de cobrir os investimentos feitos pela mesma ao longo do ano. Neste sentido torna-se relevante que os custos ocultos sejam bem observados bem como a análise dos motivos que os geram.

2.3. Custos ocultos na visão de Lima (1991)

Para Lima (1991), a disfunção é o ponto assinado entre o funcionamento real e aquele planejado anteriormente, e está na origem de um conjunto de custos ocultos que podem ser classificados em quatro categorias elencadas no Quadro 4.

Quadro 4 - Relação entre disfunções e custos ocultos relacionados

Disfunções	Definições e custos relacionados
Sobre salários	Salários pagos sem contrapartida de trabalho, decorrente de indenizações, absenteísmo
Sobre consumo	Consumo de energia, água, materiais de expediente e suprimentos.
Sobre tempo	Tempo gasto ao corrigir disfunções ao invés de estar efetivamente produzindo
Custo de oportunidade	Perda por haver escolhido uma alternativa que poderia ser mais eficiente

Fonte: Adaptado Lima (1991)

Villar (2007) ao reunir elementos de custos ocultos fomentados por Lima (1991) (como absenteísmo, não-qualidade, rotatividade do pessoal, acidente de trabalho, entre outros), aplicou um questionário direcionado à uma organização do setor público na tentativa de encontrar os referidos grupos de custos, e concluiu que fatores como o *turn-over*, tempo de espera e o refazer de tarefas são incidentes neste ente governamental. A não-incidência de faltas ao expediente, por exemplo, pode ser explicada pela efetiva participação em treinamentos, palestras e cursos de especialização e o baixo nível de acidentes no trabalho está pautado no rigoroso controle preventivo.

2.4. Custos na construção civil

De acordo com Brondani (2001), os empreendimentos da construção civil geram altos custos que começam com a pesquisa de mercado e seguem com a escolha do local, projetos, construção, marketing, venda e pós-venda. Durante esse processo haverá perdas e desperdícios para aqueles que não possuem um sistema de gerenciamento de custos adequado ao porte do empreendimento, pois é com essa ferramenta que se tem uma visão clara dos custos dispendidos e de sua eficiência na execução da obra.

Os custos do respectivo setor, quanto à identificação com o produto, podem ser classificados como diretos e indiretos. Os custos diretos se referem àqueles que podem ser vinculados diretamente ao produto da construção (suas unidades habitacionais, por exemplo). Nestes destacam-se os materiais de consumo (tijolos, cimento, areia, brita, tintas, vidros, cal, entre outros materiais básicos), tal como a mão-de-obra de pedreiros, serventes, armadores, carpinteiros e seus encargos trabalhistas, serviços empreitados, aluguel e/ou depreciação de equipamentos. Enquanto os custos indiretos são os utilizados no auxílio da construção da obra, ou seja, aqueles que não ficam incorporados ao produto, são locais, gerados por elementos localizados no canteiro de obra como engenheiros de obra, mestre-de-obras e outras funções

administrativas locais, assim como equipamentos compartilhados com várias obras (DARÉ, 2015).

Chagas et al. (2015) afirmam que o setor em questão tem sido considerado atrasado quando comparado a outros ramos industriais, e apontam como causa disso o fato de apresentar, em geral, baixa produtividade, grande desperdício de materiais, atrasos e ausência de controle de qualidade.

Levando-se em consideração, portanto, a relativa inflexibilidade no ramo, ao passo que a obra está sendo planejada e efetivamente modelada, existe a oportunidade de gerenciamento prévio ou contínuo de custos relativos à construção civil. No caso mais específico deste artigo, este abrangerá materiais consumidos e situações envolvendo o pessoal responsável pela edificação, pois isto é de suma importância para o controle e devido tratamento para o esfacelamento de *hidden costs*.

3. METODOLOGIA

3.1 Classificação metodológica e contextualização

A presente pesquisa é exploratória, baseada em um estudo de caso, com triangulação em: análise documental, observação não participante e entrevistas semiestruturadas, realizadas em um canteiro de obras de um empreendimento comercial, localizado na cidade de Belém do Pará. O estudo de caso é adequado a esta pesquisa, pois segundo Nascimento (2008, p. 146), nesse processo “é possível reunir dados exaustivos de um caso, permitindo um mergulho profundo em um objeto delimitado”.

Nesta pesquisa, a abordagem possui aspectos quantitativos e qualitativos, envolvendo a investigação dos custos ocultos por meio de análise documental, observação não participante e entrevistas. Os custos ocultos encontrados serão analisados e avaliada sua influência nos resultados do empreendimento.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se configura como exploratória e descritiva. Na visão de Piovesan et al. (1995) observa a pesquisa exploratória como o estudo realizado com a finalidade de aprofundar a realidade que se pretende conhecer. Para Gil (2008) a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população (no caso um canteiro de obra) ou fenômeno (no caso os custos ocultos).

O artigo tem como base específica a classificação da disfunção apontada por Lima (1991), principalmente aquelas decorrentes de gastos com mão-de-obra (sobre salários) e com os principais materiais consumidos na obra (sobre consumo). Em relação aos custos ocultos relacionados serão abordados os custos de absenteísmo, os custos de rotatividade de pessoal e a possibilidade de má gestão de materiais, incidindo em perdas e desperdícios de recursos utilizados na construção.

As etapas subsequentes (conforme descritas no Protocolo de Estudo de Caso) foram elaboradas levando em consideração uma primeira etapa de observação não participante, realizada por meio de visita *in loco* do canteiro de obra no mês de outubro de 2018, para fins de reconhecimento da atividade e de levantamento dos possíveis custos ocultos conforme preconizado em teoria (SAVAL; ZARDET, 2008; FEMENICK, 2004; LIMA, 1991).

3.2 Protocolo do estudo de caso

Nesta pesquisa, será adotado o protocolo de estudo de caso conforme apresentado no Quadro 5. De acordo com Yin (2001, p. 89) “O protocolo é uma das táticas principais para se aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao conduzir o estudo de caso”.

Quadro 5 - Protocolo para execução do estudo de caso

1º Identificação da empresa participante do estudo
Obter informações públicas da empresa
2º Observação não participante
Observar <i>in loco</i> as perdas e desperdícios de materiais
3º Realização de entrevistas semiestruturadas
Realizar entrevistas com engenheiro, supervisor e operários
Gravar áudio das entrevistas
Transcrever as entrevistas
4º Pesquisa documental
Coleta de documentos
Análise dos dados coletados
Avaliar custos ocultos encontrados
5º Análise dos dados
Analisar o conteúdo das entrevistas, documentos e observações realizadas
Triangular os achados
Comparar os achados empíricos com a literatura de base

Fonte: Elaborado com base em Yin (2001)

3.2.1. identificação e critério de seleção da empresa participante do estudo

O empreendimento selecionado para esta pesquisa é um canteiro de obra de com edificação iniciada no ano de 2015, localizado na cidade de Belém do Pará. A utilização deste local como objeto de estudo se justifica pela viabilidade no acesso às informações com os responsáveis pela mesma e por atender aos anseios deste artigo.

3.2.2. Observação não participante

Na observação não participativa foi realizada visita *in loco* no canteiro de obra em dois momentos: a primeira visita teve como objetivo o reconhecimento do local com dados registrados em relatório, a segunda visita teve como finalidade o levantamento dos possíveis custos ocultos presentes e realização de entrevista com base na teoria adotada nesta pesquisa.

3.2.3. Realização de entrevistas semiestruturadas

As perguntas abertas foram utilizadas para subsidiar a identificação dos custos ocultos utilizando-se da perspectiva da engenharia, supervisores de obra e operários, atuantes na organização.

Para a sua realização, primeiramente foram explicados aos respondentes os conceitos de custos ocultos adotados nesta pesquisa. Na sequência, os respondentes foram indagados sobre casos vivenciados no empreendimento que, na perspectiva deles, se caracterizariam como custos ocultos.

No Quadro 6 estão dispostas as perguntas utilizadas, segundo as competências mencionadas:

Quadro 6 - Roteiro de entrevista

<p>1. Perguntas destinadas ao representante da engenharia:</p> <p>1.1. O Sr. considera importante o controle dos custos em canteiro de obras? (uma breve explicação sobre os custos ocultos)</p> <p>1.2. Qual a sua percepção em relação à possibilidade de existirem custos ocultos na obra?</p> <p>1.3. Como a engenharia lida com a prevenção de desperdícios?</p> <p>1.4. Houve relatos de mudanças de planos mediante vontade das partes contratantes, resultando no remodelamento em determinado ponto. Com que frequência determinado segmento necessitou de remodelação, quer pela situação apontada ou por falhas operacionais?</p> <p>1.5. O Sr. concorda que o planejamento da construção aliado à gestão de custos e ligado ao profissional da área contábil, reduziria estes gastos excessivos?</p> <p>1.6. Como o Sr. vê o apoio para o controle de custos neste empreendimento?</p>
<p>2. Perguntas destinadas ao mestre de obras:</p> <p>2.1. Quais os materiais que mais sofrem desperdícios?</p> <p>2.2. Que estratégia tem sido utilizada para evitar desperdícios?</p> <p>2.3. Como uma possível abstenção do trabalho interfere no andamento da obra? Isto tem sido frequente? Houve contrato de profissional substituto?</p> <p>2.4. As metas definidas para o término de determinadas etapas têm sido cumpridas? Se não, quais as principais causas? Isto tem relação com os custos ocultos?</p>
<p>3. Perguntas destinadas aos operários:</p> <p>3.1. Quais os materiais que sofrem mais desperdícios?</p> <p>3.2. Por que os desperdícios ocorrem?</p> <p>3.3. O Sr. costuma cumprir com as metas estabelecidas?</p> <p>3.4. Qual sugestão para evitar os desperdícios na obra?</p>

Fonte: Autores (2018), baseado em Lima (1991)

3.2.4. Pesquisa documental

Nesta etapa, foram solicitados os documentos necessários ao Departamento de Pessoal, subordinado ao Departamento de Contabilidade/Controladoria, para subsidiar a identificação e realizar a avaliação dos custos ocultos.

Os documentos solicitados foram os demonstrativos de admissão e demissão de funcionários e a relação de empregados no mês de novembro de 2018 com suas respectivas remunerações, além do relatório de faltas, para avaliação do absenteísmo e, por fim, os termos de rescisão de contratos, para avaliação de *turn over*. Foram analisados os documentos e, baseado na literatura desta pesquisa, os custos ocultos encontrados foram quantificados e avaliados a sua influência no resultado do empreendimento.

A pesquisa documental teve por interesse suportar a existência de custos ocultos nos documentos e implicou análise dos mesmos tendo em vista os seguintes passos:

1. Busca por elementos que expressem o controle de trabalhadores da classe operária atuantes na edificação;
2. Análise de folhas de ponto dos últimos dois meses. Nesta etapa houve verificação de ausência de pessoal do trabalho, bem a quantificação dos gastos eventuais necessários a suprir esta carência de mão-de-obra. Além disso, foram abordados os principais motivos pelos quais resultaram as abstenções;
3. Análise de documentos de cunho rescisório, bem como todos os desembolsos relativos ao mesmo. Além disso, foram quantificados gastos relativos a introdução de novos

trabalhadores, como por ex.: treinamentos, novos equipamentos de trabalho e proteção individual, exames admissionais, entre outros;

4. Análise de recursos gerenciais e planilhas de controle de custos, as quais respaldaram a quantidade de matéria-prima básica utilizada na obra, a saber: cimento, aditivo, areia, blocos de concreto e argamassa. Nesta etapa foi estimada a quantidade de recursos desperdiçada, bem como a refutação dos fatores que levaram a estes gastos.

3.2.5. Análise dos dados

Os dados obtidos foram analisados, tratados e interpretados com base na teoria adotada nesta pesquisa. De acordo com os custos ocultos que se pretenderam encontrar, foram analisados de maneira qualitativa ou quantitativa.

Em análise dos custos ocultos foi utilizada a seguinte interpretação para a obtenção dos mesmos:

1. Absenteísmo: valor da despesa com pessoal ou mão-de-obra por dia trabalhado x número de faltas no período/custo total da mão de obra do período.
2. Rotatividade de Pessoal: Dispêndio de verbas rescisórias de acordo com a legislação trabalhista vigente subtraído do salário mensal do trabalhador.
3. Desperdício de materiais: Observação *in loco* e entrevistas.
4. Controle geral de custos: por meio do confronto entre relatórios de orçamento e de execução dos custos do empreendimento.

4. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. A empresa objeto de estudo

O empreendimento estudo de caso é um canteiro de obra de Torres interligadas comerciais e um hospital, com edificação iniciada no ano de 2015 e proposta de entrega em junho de 2019, localizado na cidade de Belém do Pará. A torre do hospital tem 14.248,12 m² e contará com 36 UTI's, 5 salas de cirurgias e 140 leitos. A torre comercial tem 17.835,73 m² e se dedica prioritariamente a consultórios médicos com plantas flexíveis e salas com possibilidade de expansão.

O empreendimento tem a forma jurídica de Sociedade de Propósito Específico, conta com 32.083,82 m² de área construída e é controlada por uma *holding* com foco em *real estate* que atua na Amazônia há 15 anos, no desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, hoteleiros, complexos multiuso, shopping centers, parques logísticos, *malls*, estacionamentos, *built to suit* e edificações.

4.2. Pesquisa documental

Nesta seção, houve consideração de documentos repassados pela entidade objeto deste estudo. Estes compreenderam recibos emitidos pelo sistema CAGED, referente às movimentações de entrada e saída de funcionários no período de agosto de 2015 a outubro de 2018. Além destes, o demonstrativo da quantidade de faltas dos funcionários da empresa a fim de calcular os custos de absenteísmo e a relação de pessoal para observação do custo mensal da folha.

Vale destacar que a pesquisa documental teve como objetivo obter informações relativas aos custos ocultos mencionados e, posteriormente, mensurá-los e avaliar sua influência no resultado do empreendimento.

Observa-se que, a maior parte da obra é terceirizada com outras construtoras locais, e que a equipe própria é pequena composta por 12 empregados. Mediante apuração dos dados

fornecidos, constatou-se que a quantidade de faltas no período foi de sete dias, correspondendo a um custo de R\$ 1.390,33, valor laboral insignificativo em relação ao total dispendido com remuneração de pessoal nesta amostra temporal, que foi de aproximadamente R\$ 730.124,10 no período. Sabe-se que apesar de que o valor encontrado foi inexpressivo, o absenteísmo representa uma deficiência financeira em empreendimentos em geral, inclusive da indústria da construção civil. Ademais, em relação às informações entregues, não foram obtidos elementos de gastos referentes ao tempo passado pelos supervisores na resolução da entaves causados pelas abstenções, inclusive na realocação de tarefas, horas suplementares em eventual substituição ou subprodutividade de substituintes, conforme apontou Lima (1991). Cabe ainda ressaltar a qualidade dos documentos repassados pelo Departamento Pessoal da empresa, que deram suporte ao cálculo deste custo oculto, uma vez que o índice de absenteísmo foi muito baixo (0,2%) se comparado com os índices normais do setor, que chegam até a 4% (SAUDEBRASIL, 2017).

Em relação ao custo oculto da rotatividade do pessoal, conhecido pelo termo em inglês *turn over*, foram elencadas as verbas rescisórias que correspondem aos direitos do trabalhador em observância à Consolidação das Leis Trabalhistas e que resultassem em decréscimo financeiro para a entidade, dentre elas: saldo de salário, aviso prévio remunerado, férias e 13º proporcionais, FGTS e a multa de 40% devida ao trabalhador.

Entretanto, para fins desta pesquisa, abordou-se apenas o aviso prévio e a despesa de 40% incidente sobre o valor do FGTS (sua base de cálculo), já que os demais pagamentos citados fazem parte da rotina empregatícia anual. Diante do exposto, a Tabela 1 tem como finalidade apresentar a estimativa de custos com trabalhadores pela demissão sem justa causa, de acordo com os TRCTs recebidos. Cabe ressaltar que a equipe possui 12 membros, e que no período estudado de agosto/2015 a outubro/2018, houveram 12 trocas de empregados, sendo três pedidos de demissão que não ensejaram o direito a multa de FGTS e, entre esses, apenas um empregado recebeu aviso prévio indenizado.

Tabela 1 – Lista de dispensados e respectivas multas de FGTS.

Lista de dispensados	Indenização equivalente
Ex-funcionário 1	R\$ 3.713,37
Ex-funcionário 2	R\$ 3.183,39
Ex-funcionário 3	R\$ 4.224,53
Ex-funcionário 4	R\$ 4.856,94
Ex-funcionário 5	R\$ 938,89
Ex-funcionário 6	R\$ 6.147,92
Ex-funcionário 7	R\$ 3.674,30
Ex-funcionário 8	R\$ 1.077,54
Ex-funcionário 9	R\$ 4.562,23
Total	R\$ 32.379,11

Fonte: Dados da pesquisa

Este custo de *turn over*, quando somado aos demais gastos de absenteísmo pessoal resulta em um fator significativo.

Os dados testificam a vulnerabilidade do setor da construção civil, pois à medida que o tempo passa, a substituição de pessoal acentua-se consideravelmente. Vale destacar que no período o cargo de Supervisor ou Mestre de obras e Segurança do Trabalho rotacionaram com mais

frequência e a organização renovou mais da metade do seu quadro de funcionários, fato que proporcionou o número significativo de custos ocultos de *turn over*.

Lima (1991) aponta outros custos além dos custos de rescisão, como o custo de recrutamento, custo com gastos de treinamentos, investimento em recursos humanos efetuados sobre o substituinte, EPI, uniformes, exames médicos admissionais e demissionais, entre outros (LIMA, 1991).

4.3. Resultado da observação não participante

Em duas visitas realizadas no canteiro de obra foi identificada a dinâmica de trabalho, controle de material e composição da mão-de-obra.

À despeito do trabalho, foi observado que há metas definidas para cada parte da obra, nas quais os trabalhadores estão diretamente relacionados. É determinado um prazo com início e fim de cada etapa. O controle de material é feito pelo almoxarifado que tem o objetivo de guardar e registrar as entradas e saídas de determinadas quantidades de insumos utilizados na obra. Por outro lado, verificou-se que grande parte da mão-de-obra é terceirizada, porém há aqueles que são contratados diretamente pela empresa.

Em ambas as visitas foram verificados desperdícios de materiais básicos como cimento, areia, ferro, madeira e outros. Em um determinado período este material é colocado em *containers* e despejados em locais adequados, conforme se apresenta na Figura 2.

Figura 2 - Resíduos de Construção



Fonte: Canteiro de obra

A ilustração 2 evidencia o volume desperdiçado referente a um determinado período trabalhado no ano de 2018. Estes materiais foram classificados com inservíveis e serão descartados. No entanto, poderiam sofrer algum tipo de reciclagem ou aproveitamento para redução de custos e otimização do resultado.

4.4 Resultado das entrevistas

Nesta etapa foram realizadas entrevistas em dois momentos: com um engenheiro no dia 09/11/2018 e com um supervisor e dois operários no dia 13/11/2018, com duração total de 52 minutos e 48 segundos. As entrevistas foram transcritas e tiveram seu conteúdo analisado a fim de se tornar possível a análise dos elementos que discutiram sobre os custos ocultos.

4.4.1 Entrevista com Engenheiro

A primeira interlocução foi realizada no dia 09/11/2018 com duração de 39 minutos e 34 segundos com o engenheiro responsável pela obra. Ele possui 5 anos de empresa.

Quando questionado sobre a importância que atribui ao controle dos custos no canteiro de obra, ele respondeu que certamente se tratava de algo indispensável, pois se trata de um ramo que engloba etapas diversas e é necessário seu controle para um bom auxílio. Segundo o

engenheiro (2018), “[...] a indústria da construção civil é considerada dinâmica e imprevisível, exemplo disso é a fundação da obra que é calculada de forma empírica e não há certeza sobre o total de custos que são envolvidos na mesma”. Além disso, um controle eficiente evita gastos desnecessários que surgem no decorrer da atividade, porém deve-se levar em consideração a subjetividade na aplicação de recursos, já que cada situação tem suas particularidades.

Após uma breve conversa que visou repassar o conhecimento a respeito dos custos ocultos, foi perguntada a percepção do mesmo em relação à possibilidade de existirem esse grupo de custos na obra. O representante da engenharia argumentou que este grupo de custos são controlados com mais eficiência na atualidade. Apesar disso, o mesmo disse que o custo oculto ainda corresponde a valores significantes e que seu cálculo representa certa complexidade. Com base nisso, ele citou que um dos fatores que contribui para este índice era a mão-de-obra desqualificada, porém o suporte tecnológico tem contribuído para amenizar a problemática.

Neste contexto, foi proposto que o engenheiro relatasse a maneira que a engenharia lida com a prevenção de desperdícios e o mesmo argumentou que o fator essencial é o suporte tecnológico adequado e o investimento em mão-de-obra, os quais configuram medidas necessárias para evitar desperdícios.

Em relação às mudanças do planejamento vivenciado, no qual houveram casos de remodelação da obra de acordo com o bel-prazer das partes contratantes ou por falhas operacionais, foi questionado se isto teria estrita relação com os custos ocultos. Em seguida, dispendo de seu conhecimento, o membro da engenharia respondeu que a engenharia luta para que este problema não seja ocasionado pela própria obra. Ademais, o mesmo ressaltou que a frequência deste fato em relação à falhas é acentuado, porém não restringe-se somente a erros materiais ou humanos, mas à modificações em decorrência do tempo, ocasionando perdas inestimadas. Quando foi perguntado se o mesmo concordava que o planejamento da construção aliado à gestão de custos e ligado ao profissional da área contábil, reduziria estes gastos excessivos, o engenheiro foi favorável ao afirmar que um controle rigoroso levaria a um sucesso financeiro. Por fim, foi questionado sobre o apoio ao controle de custos no empreendimento, onde o mesmo argumentou que o trabalho era mais coeso e que não costumam realizar o trabalho com células independente. A contabilidade, portanto, foi relatada como área indispensável para um trabalho eficiente como um todo.

Diante do exposto, a inter-relação entre a engenharia e a contabilidade legitima a busca de um planejamento eficiente e o controle de custos, fatores primordiais para prevenir o acentuado nível de desperdícios, os quais massificam os índices de custos ocultos. As falas e os argumentos do engenheiro são coerentes e de certa forma, corroboram as observações realizadas *in loco*, assim como o *turn over* de empregados da obra. Ele reconhece a existência dos custos ocultos, mas ao mesmo tempo se vê impossibilitado de combatê-los, a despeito de acreditar que as evoluções tecnológicas são elementos que auxiliam em sua redução.

Quando confrontado com a base teórica de Femenick (2004), observa-se que o aspecto da mão-de-obra qualificada é preponderante na tentativa de minimizar gastos adicionais resultantes de serviço inadequado. Além disso, Savall e Zardet (2008) expõem que a estrutura tecnológica, assim como a adequação ao manuseio, é um fator determinante na prevenção de desperdícios.

4.4.2 Entrevista com Supervisor de obra e Operários

A segunda entrevista foi realizada no dia 13/11/2018 com duração de 13 minutos e 14 segundos com um supervisor e dois operários. Foi realizada uma entrevista conjunta, mas na qual os três tiveram oportunidade de falar.

Quando questionados à respeito dos materiais que apresentam grau considerável de desperdícios, o operário (1) entrevistado deu como exemplo o desperdício do “vassourão”. Apesar do motivo que leva a este desperdício, o mesmo disse que a insuficiência de materiais como enxadas, fazem com que os detritos de pedra sejam eliminados com o vassourão, porém este se rompe com facilidade, logo tem-se a necessidade de substituição. A respeito do cumprimento das metas estabelecidas, o operário (1) afirmou que na limpeza não há estabelecimento de metas, pois trata-se de um trabalho secundário que precisa ser cumprido no menor tempo possível. Por fim, foram pedidas sugestões para evitar o desperdício na obra e o mesmo atentou para a colaboração dos demais operários na limpeza do local de trabalho para que não haja consumo excessivo de material de limpeza.

Observa-se que na simplicidade de sua fala, ainda que voltada exclusivamente para elementos relacionados com a limpeza do ambiente, denota que há espaço para um melhor controle de custos, afinal, custos ocultos ocorrem em todas as áreas, desde áreas primárias de produção até áreas de suporte, como a limpeza.

Na visão do operário (2), os materiais que sofrem mais desperdício não puderam ser citados com precisão, pois ele percebe que há “um pouco de desperdício em tudo”, um gasto generalizado de materiais básicos como o cimento, areia, ferro, entre outros, que, em conjunto, são elementos relevantes de custos. Por outro lado, quando questionado sobre as razões pelas quais estes recursos perdem o seu valor e ficam inservíveis (ou são desperdiçados), o operário não soube responder.

Sobre o cumprimento de metas estabelecidas, o segundo operário afirmou que há a realização das mesmas. Por fim, em relação às sugestões para reduzir os desperdícios na obra, o ajudante de pedreiro enfatizou a responsabilidade dos empregados com o manuseio dos materiais e com a limpeza do local de trabalho, assumindo que a redução de custos é uma tarefa de todos, apresentando consciência de que todos são responsáveis.

O último a falar foi um supervisor de obra e logo foi perguntado sobre os materiais que sofrem desperdícios. Este respondeu que os mesmos eram “massa”, areia e aditivo. Além disso, ele disse que é muito comum estes desperdícios ocorrerem na construção do reboco interno (fachada). A respeito das estratégias utilizadas para evitar esses desperdícios, o mesmo ressaltou o reaproveitamento de massa para retoques na obra. Foi questionado de que forma uma possível abstenção do trabalho interfere no andamento da obra, se isto tem sido frequente e se, quando ocorrem demissões, há o contrato imediato de um novo profissional substituto. O supervisor contestou que não há substituto para empregados faltosos e que trabalham com um número mínimo necessário em cada área. Quando há faltas importantes, ocorre a realocação de funcionários de áreas menos importantes para suprir a falta. Quando eles são demitidos há necessidade de contratar um novo empregado para a função. Por fim, questionou-se à respeito do cumprimento de metas para o término de segmentos da obra e os principais fatores que levariam à não conclusão das mesmas. O supervisor de obras deu parecer favorável, alegando que geralmente a equipe obtém êxito, entretanto quando não alcançam esse patamar, elas ocorrem principalmente devido à falta de funcionários ou mudanças de projeto.

Diante das informações coletadas nas entrevistas, os entrevistados apresentaram visões diferentes a respeito dos desperdícios no canteiro de obra, mas, todos concordaram que

realmente existem custos ocultos e que estes poderiam ser minimizados, mas as soluções ainda não se operacionalizaram de forma completa a fim de eliminá-los.

Segundo Savall e Zardet (2008), a estrutura organizacional, componente do grupo das estruturas, aponta para a existência de um sistema de comunicação-coordenação-cooperação dentro das entidades e a ruptura dessa sinergia desemboca em gastos gerados a partir da perspectiva comportamental entre os agentes envolvidos.

4.5. Análise e discussão dos dados e informações obtidas

O desperdício de material na construção civil vem sendo discutido constantemente, principalmente na situação econômica atual onde a venda de imóveis enfrenta baixo crescimento. Fato que amplia a relevância da discussão do controle do desperdício e racionalização dos insumos utilizados nos empreendimentos imobiliários.

No empreendimento do estudo de caso observou-se a preocupação com o desperdício, embora o controle do mesmo ainda esteja tímido. A presença e os fatos que causam perda são conhecidos de longa data, conforme as entrevistas declararam, porém, as medidas para minimizá-los estão sendo ainda implementadas, notadamente aquelas que dependem de tecnologia.

Um dos grandes fatores do desperdício está vinculado à mão-de-obra desqualificada e o manuseio do material de forma inadequada e descuidada por parte dos operários. Nesta perspectiva, Lima (1991), relata que a mão-de-obra inadequada aliada ao consumo inapropriado de elementos importantes na atividade, produz um ambiente de geração de custos intangíveis, o qual é marcado pelo desperdício (LIMA, 1991).

No que se refere ao absenteísmo, não foi divulgado o motivo das faltas, porém mediante análise foi verificado que elas representam quando agregadas o total de R\$ 1.390,33. Em se tratando de rotatividade, a indenização totaliza R\$ 32.379,11, ao longo do período de agosto de 2015 à novembro de 2018. Juntos, esses valores foram responsáveis por um ônus de R\$ 33.769,77, medida que impactou pouco o resultado da organização, mas nem por isso deve ser desprezado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo levantar evidências de custos ocultos presentes em um canteiro de obras de um empreendimento da construção civil situado em Belém do Pará e a influência desses custos no resultado do empreendimento.

Nesse sentido, considera-se que o objetivo foi alcançado, à medida que desvendou a singularidade da indústria da construção civil, principalmente o setor imobiliário. O estudo percorreu a atividade econômica em suas peculiaridades, conhecendo sua matéria-prima mais básica e complexa, a hierarquia atuante no ramo, principalmente os trabalhadores atuantes no canteiro de obra. Foi observado, inclusive, o desafio que este tipo de atividade propõe aos mais variados agentes que contribuem para o seu desenvolvimento até mesmo aos grupos que se habilitam a conhecê-la.

Houve a constatação quanto aos custos, entre eles os ocultos, objeto de investigação deste artigo, presentes no ambiente estudado, tanto no canteiro de obra quanto na parte responsável pela gestão de pessoal, de acordo com dados fornecidos pela contabilidade operante. Neste sentido, a questão-problema foi respondida a partir da verificação e mensuração dos dados referentes ao desligamento de empregados, onde foram coletados e atribuídos valores às abstenções do pessoal e aos custos de rotatividade. Além disso, esses custos ocultos foram investigados através da observação presencial de desperdícios de materiais ao redor da obra, os quais compreendem gastos incalculáveis à entidade.

Conclui-se, ao cabo, que os custos intangíveis ou ocultos devem ser elementos de vigília e preocupação constante dos gestores do empreendimento analisado, haja vista que nesta pesquisa ficaram claras as evidências da sua existência. Ressalta-se que, em longo prazo, esses micro-custos são responsáveis por valores inesperados, os quais diminuem os resultados dos empreendimentos, podendo frustrar seus gestores.

A limitação do estudo está centralizada na delimitação da quantidade de custos ocultos investigados, os quais seguiram a orientação da pesquisa de Lima (1991) a despeito da possibilidade de se utilizar um mix maior de custos para análise. Outra limitação que se destaca, foi a impossibilidade de realizar a comparação geral orçado x realizado, a qual estava originalmente prevista, no entanto, a organização estudada não forneceu os dados solicitados. Como sugestões de pesquisas futuras, a questão dos custos ocultos apresenta-se como campo oportuno em segmentos diversos da economia, por revelar-se como uma temática indispensável ao conhecimento dos agentes responsáveis no exercício de quaisquer atividades econômicas.

REFERÊNCIAS

BEM SAÚDE BRASIL. **Absenteísmo e afastamento levado a zero. Case de sucesso na construção civil.** 2017. Disponível em: <<http://bemsaudabrasil.com/absenteismo/>>. Acesso em: 20. nov. 2018.

BRONDANI, G. **O Gerenciamento de Custos nas Organizações:** Um Estudo de Caso para a Construção Civil. VIII Congresso Brasileiro de Custos. São Leopoldo RS. 2001. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2822/2822>>. Acesso em: 20 out. 2018.

CHAGAS, L. S. V. B. et al. **Gestão da tecnologia:** uso do sistema BIM para a compatibilização de projetos. In: XXXV ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, Fortaleza CE, 2015. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/tn_stp_213_262_28176.pdf>. Acesso em: 20 set. 2018.

CHAVES, T. F.; MELO, F.; JERONIMO, T.; CLAUDINO, C. N. Q. ; FAMA, C. C. G. . **Identificação, Mensuração e Avaliação dos Custos Ocultos em uma Linha de Produção de uma Empresa de Cordas Plásticas.** In: SBPO - Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional, 2015, Porto de Galinhas - PE. A pesquisa operacional e o gerenciamento de grande volume de dados., 2015. Disponível em: <<http://cidsid.org.br/sbpo2015/wp-content/uploads/2015/08/142157.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

DA SILVA, P. C. P.; SEVERIANO FILHO, S. C. **Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços:** insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gestão & Produção*, v. 18, n. 3, p. 499-508, 2011. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v18n3/05.pdf>>. Acesso em 28 mai. 2018.

DARÉ, A. L. O. **Os custos na Construção Civil.** 2015. 28 Slide. Disponível em: <<https://engenhariacivilfsp.files.wordpress.com/2014/09/cap-3-os-custos-na-construc3a3e280a1c3a3c692o-civil.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2018.

FEMENICK, T. R. **A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”.** *Revista da FARN*, v. 4, n. 1/2, p. 49-61, jul 2004-dez 2005. Disponível em: <<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/view/106>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

FERNANDES NETO, et al. **Análise qualitativa do trabalho em altura: um estudo multicaso em canteiro de obra em um campus universitário.** In: XXXV ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 2015, Fortaleza CE. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/tn_stp_209_242_26658.pdf>. Acesso em: 01 Mai. 2018.

FONTENELE FILHO, J. O.; CORREIA NETO, J. F. **Análise da importância de ferramentas para a gestão de custos no ambiente da construção civil.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3654/3655>>. Acesso em: 20 out. 2018.

GAMA, L. S. da. **Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios no município de Cacoal - Rondônia.** 2009. 30 f. Artigo (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Rondônia, Cacoal, 2009. Disponível em: <<http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/303/1/Gama%2c%20Iandra%20Souza%20d%20a.pdf>>. Acesso em 01 nov. 2018.

GARRISON, R. W.; NOREEN, E. W.; PETER. C. B. **Contabilidade gerencial.** 14. ed. – Dados eletrônicos. – Porto Alegre: AMGH, 2013. Tradução: Christiane de Brito; revisão técnica: Luciane Reginato.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** - 6.ed.- São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

GOMES, T. N. P. et al. **Identificação dos custos ocultos no processo de fabricação de produtos de uma indústria de bebidas localizada na paraíba.** In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4012>>. Acesso em: 20 mai. 2018.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de Contabilidade de Custo.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, M. A. A. **A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa sócio-econômica nas empresas e demais organizações.** RAE, v. 33, n. 1, p. 21-30, Jan./Mar. 1991. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v31n1/v31n1a04.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2018.

NASCIMENTO, D. M. do. **Metodologia do trabalho científica: teoria e pratica.** 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 254 p. ISBN 978-85-7700-179-8.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial.** IESDE BRASIL SA, 2010. Disponível em: <<http://www.petry.pro.br/contabeis/sig/materiais/LIVRO%20-%20PADOVEZE%20-%20Contabilidade%20Gerencial.PDF>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

PEDROSA NETO, C. **Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica.** 2009. 104 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, João Pessoa, 2009. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5165/1/2009_CarlosPedrosaNeto.pdf>. Acesso em: 05 Mai. 2018.

PIOVESAN, A.; TEMPORINI, E. R. **Pesquisa exploratória: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública.** Revista de Saúde Pública, v. 29, p.

318-325, 1995. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rsp/v29n4/10>>. Acesso em: 07 nov. 2018.

SAVAL, H.; ZARDET, V. **Maitriser lês coúts et les performances cachês**. Paris: ed. Economica. Cap. 1, 2008. Disponível em: < http://ns3040652.ip-164-132-163.eu/siteiseur/ISEOR_ANGLAIS/pdf/publications-anglaises/mastering-initial-chap1.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2018.

SOUZA, A.; ASCHER, D.; KUDLAWICZ, C. **Custos Ocultos na Tomada de Decisão: Um Ensaio Teórico**. In: VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2015. Rio de Janeiro. 2015. Disponível em: < <http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2015/paper/viewFile/1747/533>>. Acesso em: 05 ago. 2018.

VILLAR, A. M. et al. **The occurrence of hidden costs in service operations: insights observed in a public company by the government..** In: 19 International Conference on Production Research., 2007, Valparaiso. 19 International Conference on Production Research, 2007. Disponível em: < <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.386.4107&rep=rep1&type=pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos** / Robert K. Yin; trad. Daniel Grassi - 2.ed. - Porto Alegre: Bookman, 2001. Disponível em: < https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2018.