

Custos Ocultos em Uma Pequena Empresa: Estudo de Caso único em um Supermercado em Recife, Pernambuco

Indira Scarlett Dominguez Arita

Mestrado em andamento em Controladoria pela Universidade Federal Rural de Pernambuco - UFRPE
Rua D. Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52171-900
E-mail: indira.honduras@yahoo.com

Antônio André Cunha Callado

Doutorado em Administração pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB
Professor na Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE
Rua D. Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos. Recife/PE. CEP: 52171-900
E-mail: antonio.callado@ufrpe.br

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo identificar os custos ocultos em um supermercado localizado na cidade de Recife, Pernambuco. Trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa aplicada a um estudo de caso único. Durante o processo de pesquisa foram utilizados instrumentos de coleta de dados, como a entrevista semiestruturada e a observação direta. A microempresa está localizada no bairro da Várzea e possui uma estrutura organizacional composta por diversos departamentos, como: departamentos básicos, atendimento ao cliente, contabilidade, recursos humanos e gestão até as áreas mais específicas de um supermercado, como de vendedores e a de reabastecimento. Ao longo da pesquisa se percebeu a necessidade de realizar um mapeamento efetivo de todo o processo operacional. Sendo que esse mapeamento deve ser orientado para os custos, permitindo a identificação efetiva dos custos ocultos. Dentro da microempresa, uma das principais causas que geram custos ocultos é o estoque interno que o supermercado possui, por isso vê-se a necessidade de criação e implementação de ferramentas que permitam um melhor controle do sistema de abastecimento.

Palavras chaves: Microempresas. Custos. Custos Ocultos.

Hidden Costs in a Small Company: Single Case Study in a Supermarket in Recife, Pernambuco

ABSTRACT

This article aims to identify the hidden costs in a supermarket located in the city of Recife, Pernambuco. This is a descriptive research with a qualitative approach applied to a single case study. During the research process, data collection tools were used, such as the semi-structured interview and direct observation. The microenterprise is located in Barrio Várzea and has an organizational structure made up of several departments. From basic departments such as customer service, accounting, human

resources and management to more specific areas of a supermarket such as sales assistants and replenishers. During the research process, the need to carry out an effective mapping of the entire operational process was perceived, this mapping must be cost-oriented, allowing the effective identification of hidden costs.

Within the microenterprise, one of the main causes that seems to cause hidden costs is the internal inventory in which the supermarket operates, so the need to create and implement new tools that allow better control of its supply system is seen as a need.

Keywords: Microenterprises. Costs. Hidden Costs.

Costos Ocultos en una Pequeña Empresa: Estudio de Caso único en un Supermercado de Recife, Pernambuco

RESUMEN

Este artículo tiene por objetivo identificar los costos ocultos en un supermercado ubicado en la ciudad de Recife, Pernambuco. Se trata de una investigación descriptiva con enfoque cualitativo aplicada a un estudio de caso único. Durante el proceso de investigación se utilizaron herramientas de recolección de datos, como la entrevista semiestructurada y la observación directa. La microempresa se encuentra ubicada en barrio Várzea y cuenta con una estructura organizativa compuesta por varios departamentos. Desde departamentos básicos como atención al cliente, contabilidad, recursos humanos y gestión hasta a las áreas más específicas de un supermercado como dependiente y reponedor. Durante el proceso de investigación se percibió la necesidad de realizar un mapeo efectivo de todo el proceso operativo. Así siendo, este mapeo debe estar orientado a costos, permitiéndole la identificación efectiva de los costos ocultos. Dentro de la microempresa, una de las principales causas que provocan costos ocultos es el inventario interno que tiene el supermercado por lo se ve la necesidad de crear e implementar herramientas que le permitan un mejor control de sus sistema de abastecimiento.

Palabras clave: Microempresas. Costos. Costos ocultos.

1 INTRODUÇÃO

Segundo o autor Furedy (2009), os custos ocultos são aqueles que não estão registrados dentro da contabilidade da empresa, mas são implementados durante os processos produtivos. Por outro lado, Pedrosa Neto (2009) define os custos ocultos como fatores que não podem ser identificados facilmente, tornando-os “desconhecidos”. Esses fatores desconhecidos interferem nos custos da empresa, sabe-se que eles existem, mas identificá-los e mensurar não é uma tarefa fácil, porém acabam sendo assimilados a outras contas de custos dentro da empresa. A abordagem de Leone (2009) explica que os custos ocultos existem dentro da

empresa, porém podem se confundir com outros tipos de custos e serem assinados a outras atividades ou contas, isso faz com que seja muito difícil defini-los.

Para Gimenez (2010), o custo oculto não está dentro de um sistema, o que dificulta a mensuração e o controle, impactando diretamente e significativamente o desempenho organizacional, já que esse fato deve ser considerado como uma ligação para que a empresa analise os custos ocultos e para que eles não afetem negativamente o lucro.

Conforme a compreensão de Freitas (2007), além do controle, a gestão estratégica dos custos ocultos é muito importante para que as empresas e a pesquisa tenham uma integração da gestão empresarial. Por outro lado, Souza, et al. (2019) explicam que através dos custos ocultos se pode obter e fornecer informações mais aprofundadas, por isso, é importante compreendê-los para tomar as melhores decisões que favoreçam a empresa.

Em seus estudos Lima (1991), Savall e Zardett (1991) explicam que para o surgimento dos custos ocultos é preciso que as variáveis estruturais e as variáveis humanas se interrelacionem como resultado do surgimento das alterações dentro da contabilidade o que provoca o início dos custos ocultos. Nesse sentido, Silva e Severiano (2001) fazem menção as quatro seguintes disfunções: operacionalização da estratégia; condições de trabalho; organização do trabalho e gestão do tempo.

Por outro lado, Miller e Vollmann (1985) explicam que os custos ocultos surgem de disfunções nos processos os quais surgem as seguintes transações:

- Transações logísticas (*Logistic transactions*);
- Transações de nivelamento (*Balancing transactions*);
- Transações referentes à qualidade (*Quality transactions*);
- Transações de alterações (*Change trasactions*).

Na visão de Pedrosa Neto (2009), uma das grandes vantagens é que as ferramentas e os instrumentos na contabilidade têm melhorado e diversificado o que permite emitir relatórios, ter um melhor controle e apuração de custos. Nesse sentido, Santos (2011) enfatiza que vários países fazem investimentos na criação de ferramentas e de desenvolvimento, o que permite ter sistemas de controle mais complexos e simples. Além disso, o autor ressalta a importância da contabilidade de custos no controle, já que através da mesma os comerciantes conseguem perceber se os seus negócios geram benefícios ou perdas econômicas.

Assim sendo, Machado e Espinha (2007) percebem que a falta de controle de custos é um dos motivos para o fechamento das microempresas e a tendência é que isso aconteça dois anos depois do surgimento dessa. Também enfatiza a necessidade de avaliar a economia local considerando as altas taxas de mortalidade dos negócios. Ainda que para as microempresas é importante ter um bom controle de seus custos ocultos e de seus planejamentos estratégicos de acordo com Coelho e Souza (1999) os donos das microempresas acham que levar esse tipo de ferramentas é muito desgastante e demandam muito tempo para os benefícios que eles podem obter. Por outro lado, Islam e Karim (2011) em seu estudo fazem uma abordagem diferente, eles analisam como os efeitos da globalização, da competição, do acesso e do uso da tecnologia atual e das inovações impactam as empresas emergentes forçando-as a desenhar e implementar ferramentas que melhorem o desempenho e a produtividade.

(Antony, Kumar, & Madu, 2005), (Mendes & Lourenço, 2014) argumentam que a implementação de ferramentas de controle de custos dentro das microempresas poderia ser mais simples e rápida devido a que essas estruturas têm maior flexibilidade, estruturas de gestão menos burocráticas, participação da gerência e departamentos de interface como vantagens das pequenas empresas como altos nível de lealdade e familiaridade com os clientes.

O objetivo deste artigo é identificar os custos ocultos num supermercado na cidade de Recife, Pernambuco. Justifica-se pela sua relevância acadêmica, econômica e empresarial, evidenciando os possíveis tipos de custos ocultos. Proporcionando assim, uma otimização dos processos, redução de desperdícios e maior lucratividade. A partir dos estudos já realizados, apresenta-se a seguinte pergunta da pesquisa: Quais são os principais custos ocultos que apresenta o supermercado?

O presente trabalho está estruturado em cinco seções, incluindo a Introdução. A seção dois apresenta uma breve contextualização sobre a contabilidade de custos e os custos ocultos. A seção três aborda as microempresas a nível geral e no Brasil. A metodologia implementada para a presente pesquisa se encontra na seção quatro. A seção cinco enfatiza os resultados obtidos e uma última seção com as conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade de Custos e Custos Ocultos

Leone (2009) define a contabilidade de custos da seguinte forma: “É uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”. Nesse contexto, Martins (2006) explica que os custos são bens sacrificados na produção de outros bens ou serviços, gerando um benefício para a empresa.

“A contabilidade de custos, possui como objetivo a apreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de variações patrimoniais – ocorridas, projetadas ou simuladas – pertencentes ao ciclo operacional interno, com vista a tomada de decisão de cunho administrativo, nos diversos níveis de comando da entidade”. Boas (1999). Em seu estudo, Silva Júnior (2000) expõe os quatro objetivos principais e atuais da contabilidade de custos os quais são: a) determinação do lucro com a informação fornecida nos registros contábeis que está ligada com a compilação dos dados para que sejam mais entendíveis e úteis na empresa; estabelecimento de orçamento para um período ou atividade determinada; comparação entre os custos reais e o custo estabelecido no orçamento, além de fazer previsões sob gastos futuros e, por último, o controle das operações e dos estoques.

Os custos têm uma classificação terminológica, que foi listada por Martins (2003) como: gastos, desembolso, custo, investimento, despesa e perda. Nesse sentido, Pinto et al. (2008) fazem menção que existem outras classificações, mas são de efeito econômico, sendo elas: depreciação, amortização e exaustão. Cada uma dessas terminologias se trabalha de maneira diferente na contabilidade ainda que podem parecer semelhantes.

Em seu estudo, Saval e Zardet (1991) argumentam que os custos ocultos são gastos que se incorrem na produção difíceis de identificar. Na visão de Sá (2007), os custos ocultos surgem de um mau desempenho dentro das operações, porém podem ser evitados. Segundo Femenick (2005) podem ser internos ou externos além de enfatizar a dificuldade de identificar uma vez que são incorridos. É importante não descuidar os custos ocultos independentemente do tamanho ou setor econômico da

empresa, já que eles repercutem diretamente na estabilidade financeira empresarial (Severiano Filho & Silva, 2011).

O surgimento dos custos ocultos está interrelacionado com o Social - *Economic Institute of Films and Organizations* - ISEOR (Instituto Social Econômico de Firms e organizações) e as pesquisas que realizaram no meio dos anos 70. Durante o processo de investigação eles descobriram que as disfunções, custos ocultos e a performance econômica das incorporações estão relacionadas. Por outro lado, Silva e Filho (2011) realizam um esquema sob a origem dos custos ocultos (Figura 1).

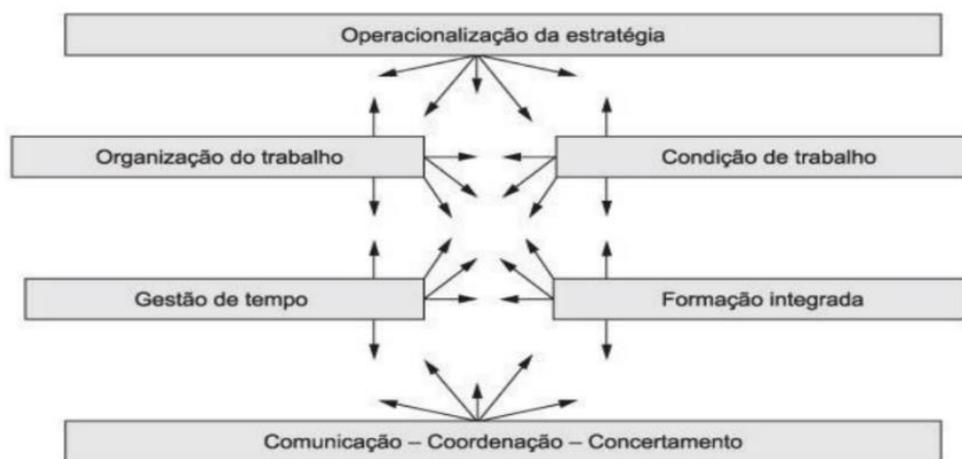


Figura 1: origem dos custos ocultos

Fonte: Silva e Filho (2011).

No esquema os autores planteiam que a operacionalização da estratégia tem ligação com às técnicas e práticas de transformação da empresa. Os dois seguintes itens (organização e condição de trabalho) fazem referência as separações das funções, grupos e postos de atividades individuais de trabalho. No último item, gestão do tempo, são os métodos utilizados no processo organizacional da empresarial.

Na abordagem de Pedrosa Neto (2009) existe a explicação sobre as nomenclaturas dos custos ocultos enfatizando a existência de dois. O custo oculto de produção e os custos ocultos da falha no planejamento, esse último faz referência a todos aqueles custos que não fazem parte da planificação inicial, porém são necessários para a execução do projeto ou atividade. Segundo Megliorini (2002), o surgimento dos custos ocultos varia de empresa para empresa, já que depende da atuação delas e da interrelação entre comportamentos e estruturas. No mesmo estudo, ele cita que as melhores estruturas geram controles operacionais que serão

mais fáceis para a identificação de seus custos. Savall e Zardet (1991) argumentam também que o estudo de custos ocultos tem como base cinco fatores de perturbação: absenteísmo, acidentes de trabalho, rotatividade de pessoal, não qualidade e variação da produtividade direta.

Por outro lado, Lima (1991) e Silva e Severiano (2011) abordam os componentes que compõem os custos ocultos, em sua visão são os que se mostram na Tabela 1.

Tabela 1

Componentes dos custos ocultos

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

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

Por sua parte, Zaffani (2015), os custos invisíveis podem se agrupar em seis campos:

- **Relações humanas:** nesta seção pode-se incluir tempo perdido por fofocas, críticas destrutivas, falsidade, brigas. Também, a empresa pode ter perdas por não saber aproveitar os talentos internos dos profissionais;
- **Controles:** pode acontecer por excesso de controle ou por a falta dele. Também, não contar com um sistema interno organizado pode afetar os custos da empresa;
- **Pessoal:** custos por falta ou má liderança, trabalho em equipe, competitividade entre os colegas, não saber trabalhar em equipe pode ser algumas das razões onde se poderia gerar custos ocultos;
- **Recursos materiais:** inclui falta de tecnologia ou mal uso dela, falta de manutenção e ociosidade de ativos ou bens;

- **Gestão:** inclui retrabalho, sistemas e processos não atualizados, não poder tomar decisões assertivas por falta de informação ou fazer negociações mal sucedidas;
- **Treinamento/ qualidade:** custos com desperdícios dos itens não produtivos, custos do refazer, falta de reciclagem, fazer o que não é mais necessário, custo com funcionário inabilitado em desempenhar determinada função.

Sob a ótica de Pedrosa Neto (2009), o maior problema que apresentam os custos ocultos é não poder mensurá-los e identificá-los com facilidade. O que é uma realidade é que os custos ocultos impactam direta ou indiretamente o lucro da empresa.

Para Gama, Souza e Silva Sato (2009), os custos ocultos não são fáceis de serem identificados e não podem ser atribuídos a um bem, serviço ou processo operativo da empresa o que dificulta que pode ser mensurável na contabilidade e os regulamentos são maiores do esperado. Desse modo, Lima (1991) explica que uma das razões pelas quais são difíceis de serem identificados é porque estão distribuídos pela empresa.

Para Freitas (2007), parte do processo de melhoria contínua e da evolução da eficiência da empresa é a identificação dos custos ocultos.

2.2 Pequena Empresa

Uma das maiores fontes de iniciativa e inovação empresarial são as pequenas e médias empresas com o reconhecimento que cada ano vai se tornando mais forte graças as suas contribuições econômicas na sociedade (Peschken, Shukla, Lennon, & Rate, 2016).

Franco (2003) ressalta que as micro e pequenas empresas (MPE's) são de extrema importância para o crescimento econômico nos países. Sua importância é a nível mundial e em os estudos de Mite (2003), Islam e Karim (2011), enfatizam isso pegando o exemplo da economia da Malásia, onde o governo incentiva as micro e pequenas empresas através de suas agências governamentais, já que 40,2% das fontes de trabalho vêm desses setores. Mitchell, Reid e Smith (2000) argumentam também que na economia atual a micro e pequena empresa tem um papel de grande relevância. Nesse sentido, Valmohammadi (2011) enfatiza que esse tipo de empresa gera crescimento nas indústrias e melhora a economia através dos trabalhos que

gera, no qual foi verificado em sua pesquisa no Iran. Por sua parte Shahabi, Hosseinpour, Soheila (2014) enfatizam a importância da microempresa na redução da pobreza, sendo que no mesmo estudo o autor aborda a relevância que têm essas empresas no desenvolvimento econômico da maioria dos países, já que proporcionam lucros, dividendos e salários.

Em seu estudo, Baron e Shane (2007) abordam alguns fatores que demonstram como os empreendimentos são importantes para o crescimento econômico das sociedades. Esses fatores são:

- exaltação da mídia sobre o sucesso do empreendedorismo;
- reestruturação da relação entre empregadores e empregados;
- mudança de valores básicos.

Por sua parte Ruengdet e Wongsurawat (2010) relatam sobre as micro e pequenas empresas tailandesas, os resultados deste estudo mostram as razões pelas quais essas empresas têm êxito. Elas são focadas em ter membros para gerir a propriedade do negócio, não por uma pessoa só. A divisão do trabalho é sistemática, além de ter registros contábeis regulares. Eles investem em *marketing* de forma inteligente, ademais de se preocuparem por possuírem certificações de qualidade.

Para Johnson e Scholes (1993), as microempresas têm as seguintes características:

- operam em um único mercado;
- tem um número limitado de produtos;
- sofrem pressões competitivas significativas;
- tomam decisões influenciadas pelos fundadores do negócio;
- inexistência de executivos ou profissionais com experiência e qualificação no gerenciamento.

Segundo (Antony et al., 2005), (Mendes & Lourenço, 2014) ressaltam as vantagens que têm as micro e pequenas empresas em suas estruturas. Em seu planejamento eles mencionam as seguintes características, como alta flexibilidade, menos burocracia, além de altos níveis de familiaridade, o que dá como resultado lealdade por parte dos clientes. O autor também enfatiza que devido as micro e pequenas empresa possuírem estruturas mais simples permite que a tomada de decisão seja mais rápida e com alta responsabilidade.

De acordo com Terence e Escrivão Filho (2007), para elaborar uma estratégia dentro de uma pequena empresa é preciso tomar em consideração as particularidades próprias delas, as quais são contextuais, comportamentais e estruturais. Por sua parte Bortoli (1980), em sua abordagem, explica que as microempresas geralmente não têm a tendência de implementar controles estratégicos ou de informar ao seu contador os resultados mensalmente o que dificulta a tomada de decisão. Os controles mais utilizados são aqueles que estão interrelacionados a controles operacionais e planejamento tributário. No mesmo estudo o autor enfatiza que essas estruturas comumente têm um só dono ou pertencem a famílias. Em ambos os casos o gerencialmente é feito por pessoas pouco especializadas. Kassai (1997) acrescenta que as decisões gerenciais são tomadas em base na intuição do gerente/proprietário nas maiorias das vezes.

Nos últimos anos, as microempresas mantiveram um importante crescimento no mercado. Apesar desse crescimento significativo elas não estão conseguindo sobreviver no mercado (Felippe & Ishisaki, 2004).

Conforme a compreensão de Santos, Dorow e Beuren (2011), os autores mostram em seu estudo que as microempresas têm enfrentado dificuldades administrativas, o que provoca o fechamento dessas estruturas. Outras dificuldades que podem provocar o fechamento podem ser problemas pessoais dos sócios, crise econômica, um ambiente de negócio não favorecedor, além de alta carga tributária (Sales, Barros, & Araújo, 2011).

2.3 Micro e pequenas empresas no Brasil

No Brasil, as micro e pequenas empresas têm certas características organizacionais, demissionais e individuais (Leone, 1999). Por outro lado, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2003) enfatiza que as principais características das MPE são:

- baixo volume de capital empregado;
- altas taxas de natalidade e mortalidade;
- presença significativa de proprietários, sócios e funcionários com laços familiares;
- grande centralização do poder decisório;

- não distinção da pessoa física do proprietário com a pessoa jurídica, inclusive em balanços contábeis;
- registros contábeis pouco adequados;
- contratação direta de mão de obra;
- baixo nível de terceirização;
- baixo emprego de tecnologias sofisticadas;
- baixo investimento em inovação tecnológica;
- dificuldade de acesso a financiamento de capital de giro;
- dificuldade de definição dos custos fixos;
- alto índice de sonegação fiscal;
- contratação direta de mão de obra;
- utilização intensa de mão de obra não qualificada ou sem qualificação.

Também, tem uma classificação a qual é dada por o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) e a RAIS/MTE (Relação Anual de Informações Sociais / Ministério do Trabalho e Emprego do Governo Federal. Os critérios que determinam essa classificação são faturamento, porte, número de funcionários. (SEBRAE, 2005). Essa classificação é compartilhada com a lei nº 9.841/99 e do SIMPLES Nacional (Lei nº 9.317/96) que é baseada na receita bruta anual (Domingos, 1995).

Microempresas/ Na indústria	19 pessoas ocupadas
Microempresas/ Comércio e serviços	09 pessoas ocupadas.
Pequenas empresas/ Na indústria	De 20-99 pessoas ocupadas
Pequenas empresas/ Comércio e serviços	10 a 49 pessoas ocupadas
Média empresa/Indústria	100-499 Pessoas ocupadas
Média empresa/Comércio e serviços	50-99 pessoas ocupadas
Grande empresa/Indústria	Acima de 500 pessoas ocupadas
Grande empresa /Comércio e serviços	Acima de 100 pessoas ocupadas

Quadro 2. Número de funcionários

Fonte: Elaboração própria.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, uma realidade que se pode observar nos últimos anos na indústria brasileira é o crescimento do micro e pequena empresa (SEBRAE, 2015). Esse aumento vem

sendo observado desde 1986 em seu produto interno bruto. Nesse desenvolvimento é importante reconhecer e ressaltar a importância da habilidade do espírito empresarial sendo um fator no reconhecimento de oportunidades (Baron, 2006).

Em 2013, cerca de 6,6 milhões de estabelecimentos foram responsáveis de 17,1 milhões de empregos formais (SEBRAE, 2014). Para 2015, estima-se que 52 milhões de brasileiros entre 18 a 64 anos estavam começando ou já haviam formado seu empreendimento. Os dados corroboram que as microempresas geram um 44% dos empregos formais em serviços e se reconhece as contribuições significativas na indústria brasileira (SEBRAE, 2015). Esse reconhecimento e abrangência é porque essas entidades apresentaram maior qualidade e agilidade na prestação de seus serviços (Albuquerque & Escrivão Filho, 2013).

Com base no relatório de empreendedorismo no Brasil pela *Global Entrepreneurship*, que monitora junto com o SEBRAE de 2011 a 2014 a taxa total de empreendedores TTE (estabelecidos e iniciantes) teve um crescimento de 7,6% (SEBRAE, 2014). Ficando os valores do seguinte jeito:

- 2011 26,9%;
- 2013 32,3%;
- 2014 34,5%.

No estudo de La Rovere (2011) enfatiza a existência três milhões e meio de micro e pequenas empresas no Brasil. Sendo que 1,9 milhões são microempresas. Esse crescimento dos últimos anos demonstra uma atitude e percepção positiva em relação ao empreendimento por parte dos empresários como da sociedade, já que ela está gerando uma cultura orientada ao consumo de produtos nacionais. O crescimento gerado no Brasil não exclui os efeitos negativos, produto da crise econômica a nível mundial, impactos políticos (desaceleração da moeda e ajuste inflacionário) e desaceleração econômica da China (IMF, 2016).

Nessa concepção, ainda que as empresas de pequeno porte estejam em um rápido crescimento é importante fazer menção do elevado índice de mortalidade (Pereira & Paiva, 2011).

3 METODOLOGIA

A metodologia é definida como o caminho do pensamento e da prática exercida na abordagem da realidade, que, em conjunto com as concepções teóricas e as técnicas, possibilitam a construção da realidade (Minayo, 2002). Com o objetivo de identificar quais são os principais custos ocultos dentro de uma pequena empresa, desenvolveu-se uma pesquisa caracterizada como descritiva, qualitativa, através de um estudo de caso único realizado em um supermercado localizado na cidade de Recife em Pernambuco. A pesquisa descritiva se distingue por identificar e descrever as características de determinada população ou fenômeno e estabelecer relações entre as variáveis (Gil, 2008).

Por outro lado, o método qualitativo faz uma ligação entre o que as pessoas fazem ou dizem, são aquelas formas de evidências que são realizadas (Gillham, 2000). Por essas especificidades, escolheu-se o estudo de caso como método para dar suporte à abordagem qualitativa, tendo em vista que o objetivo deste estudo é identificar os principais custos ocultos que um supermercado tem em suas atividades operativas. Por outra parte Yin (2001), em sua investigação, define o estudo de caso da seguinte forma “Como outras estratégias de pesquisa, representa uma maneira de se investigar um tópico empírico, seguindo-se de um conjunto de procedimentos pré-especificados”. Que pode ser implementada em áreas como:

- política, ciências políticas e pesquisa em administração pública;
- sociologia e psicologia comunitária;
- estudos organizacionais e gerenciais;
- pesquisa de planejamento regional e municipal;
- supervisão de dissertações e teses nas ciências sociais - disciplinas acadêmicas.

A coleta de dados foi estruturada através da realização de entrevista semiestruturada, a qual foi realizada nas instalações do supermercado no bairro da Várzea em Recife (Quadro 3).

SEÇÃO	ELEMENTOS DA SEÇÃO
Visão geral	Objetivo: identificar os custos ocultos num supermercado localizado na cidade de Recife, Pernambuco.
Procedimentos de campo	a. Entrevista com o gerente do supermercado e ao responsável do pessoal das caixas.
Questões norteadoras da pesquisa	a. Quais são os principais custos ocultos que apresenta o supermercado?

Quadro 3. Protocolo de pesquisa

Fonte: Elaboração própria (2023).

Foram entrevistados o gerente da empresa e dois profissionais responsáveis pelos empregados que atendem as caixas da empresa. As pessoas entrevistadas foram selecionadas devido ao conhecimento sobre a operacionalização relacionada aos custos da empresa. Durante a realização das entrevistas através de visita *in situ* (observação direta), foi feito um relatório das instalações da empresa onde se observou que a estrutura física está composta por um prédio, o qual é pequeno em comparação com o número de produtos e pessoas que recebe de maneira diária. O mesmo é propriedade da dona da empresa, o que exonera do aluguel. Possui uma área para atenção ao cliente, sendo que no mesmo lugar são exibidos os produtos que são ofertados. Conta com geladeiras, quatro caixas, seis computadores, ventiladores fixos no teto e estantes para exibição e armazenamentos dos produtos. Além disso, conta com uma área de armazenamento para os produtos.

4 RESULTADOS

A presente pesquisa evidencia que o supermercado tem custos ocultos que podem ser identificados, mensurados e gerenciados. Os principais identificados estão relacionados a dois fatores, por um lado, aqueles que estão ligados ao capital intelectual e por outro lado, a implementação de processos operativos. No primeiro fator, refere-se a falta de atendimento, atraso nos horários, não aliar a data de validade e produtos trocados com o fornecedor. No segundo fator, está relacionado aos processos operativos, observou-se que a empresa não conta com controles de gestão como: regulamento interno, controle de inventários e controle de produtos. O supermercado não conta com um controle de gastos para cada operação executada,

indo contrário a Pedrosa Neto (2019) onde ele enfatiza que para poder medir os custos é importante conhecer os custos por atividade.

A distribuição de cada área está orientada para facilitar a circulação do cliente e identificação do produto. Durante a pesquisa, o estabelecimento estava muito quente por não ter uma boa ventilação de ar, o que dificultava que os clientes fizessem suas compras de maneira confortável e provocando fadiga laboral para os empregados, tendo como resultado a dificuldade de realizar as tarefas diárias já que a maioria exerce a função por 8 horas diárias. A manutenção dos equipamentos é feita duas vezes por mês, porém não tem um cronograma preestabelecido.

Sua estrutura organizacional está formada por 24 funcionários que estão distribuídos da seguinte forma:

- 01 dono do supermercado;
- 01 gerente;
- 04 pessoas que ficam dentro do supermercado, conhecidas como depositárias;
- 02 balconistas;
- 04 açougueiros;
- 01 cortador de carnes e supervisor de caixa;
- 01 contador;
- 09 pessoas em atenção ao cliente, nas quais: 03 atendem a caixa, 03 ajudam com as carnes, queijos e verduras;
- 02 fazem as entregas das compras;
- 01 ajudante limpeza.

Os resultados da pesquisa mostram que a empresa gera 24 empregos, com isso beneficia 24 famílias diretamente, concordando com os resultados mostrados no estudo de Valmohammadi (2011) onde o pesquisador mostra a importância da empresa de pequeno porte na geração de emprego e melhoramento da economia.

Em relação às características dos entrevistados, o gerente é do gênero masculino, com formação na área de administração, com dezoito (18) anos de experiência na área e quatro (4) anos trabalhando nesse supermercado. As supervisoras de caixa, são mulheres com três (3) anos de experiência de trabalho na área de supervisão. Nenhuma tem formação universitária.

O gerente explicou os processos operacionais que o supermercado implementa de maneira diária para assegurar o funcionamento da empresa. Começando pelo horário de trabalho, que é de maneira rotativa devido ao tempo que o supermercado fica aberto.

Horário	Número de pessoas trabalhando	Atividade
7:00am-6:00pm	4 pessoas	Abertura do supermercado e atendimento ao público.
8:00am-7:00pm	7 pessoas	Ficam com as atividades da empresa.
9:00am-7:45pm	9 pessoas	Nas atividades da empresa.
10:00am-8:30pm	4 pessoas	Fechamento do supermercado.

Quadro 4. Horários

Fonte: Elaboração própria (2023).

Existem dois horários de entrada, sendo que duas pessoas ingressam às sete horas e duas pessoas ingressam às oito horas da manhã, podendo ter a rotatividade dos funcionários e respeitando os tempos de descanso sem prejudicar a operabilidade da empresa. O mesmo acontece com os horários de saída. Os empregados devem estar 10 minutos antes de seu horário estabelecido.

Os funcionários têm seguro de saúde público. Em relação às ausências por doenças, emergências ou semelhantes não é descontado do salário do empregado. As horas extras têm um valor de R\$ 5,60. A rotação de pessoa por demissões não é comum dentro do supermercado, porém em datas comemorativas como o Natal, Ano Novo, Páscoa, entre outras é preciso contratar colaboradores temporais para a área de atenção ao público, todavia quando isso acontece é realizado o processo de treinamento por uma semana.

As compras e os abastecimentos do supermercado são realizados pelo gerente da empresa todas as segundas-feiras semanalmente. Têm fornecedores que trabalham desde o início das operações do supermercado, o que facilita a comunicação entre ambas as partes. O processo normal da petição é feito mediante uma solicitação de produto que pode ser realizada por telefone.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo proposto nesta pesquisa foi identificar os custos ocultos num supermercado localizado na cidade de Recife, Pernambuco. A primeira parte do estudo focou na apresentação das generalidades da empresa e no perfil dos responsáveis e a segunda etapa procurou estabelecer a relação dos aspectos Custos Ocultos e o Papel dentro das pequenas empresas.

Em relação às características do supermercado e dos custos ocultos, os resultados evidenciam que a empresa é de pequeno porte, com mais de quinze anos no setor. Durante a entrevista presencial o gerente permitiu a análise do cronograma, percebeu-se a existência de um cronograma bem estruturado, o que permite trabalhar em uma baixa estrutura e processos operativos bem definidos.

Todo o processo contábil, incluindo o controle de custos são gerenciados por um contador em conjunto com o gerente geral do supermercado que é realizado de maneira manual. O sistema de trabalho deles não está delineado através de metas/volume de vendas ou tempo de execução das atividades. De acordo com a percepção dos responsáveis o controle de custos permite que a empresa tenha uma fiscalização e redução dos gastos. Nesse sentido, constatou-se que o gerenciamento de custos ocultos dentro do supermercado tem que ser melhorado para poder desenvolver. Além disso, são necessárias que sejam realizadas análises de aprofundamento sobre cada área da empresa e definir os processos que são implementados de maneira detalhada e em seguida, implementar ferramentas de controle nas principais áreas identificadas. Também, verificou-se o sistema de controle de custos implementado que está vinculado às práticas financeiras, que não são contados com o sistema específico que possa permitir um controle eficiente.

A empresa deve investir em melhoria na infraestrutura física do supermercado, já que existe uma grande debilidade e os benefícios são inúmeros, tanto para os funcionários como para os clientes. Entre esses benefícios é possível mencionar: a garantia que os empregados trabalhem em um ambiente mais confortável e seguro, permitindo a redução de acidentes; o aumento da produtividade e a redução dos níveis de stress. Melhorar a experiência de compra dos clientes e promover a imagem da empresa. Além disso, é preciso um maior investimento no maquinário, como por

exemplo, troca de algumas máquinas e manutenção nas geladeiras e no ar condicionado.

Quanto aos aspectos teóricos, a presente pesquisa contribui para o desenvolvimento da literatura de custos ocultos em empresas de pequeno porte no Brasil, podendo ser utilizadas em novos estudos. Existe ainda uma contribuição com a revisão bibliográfica de outros autores em relação a custos ocultos e gerenciamento dos supermercados.

Em relação aos aspectos práticos, o estudo contribui com o panorama das pequenas empresas no Brasil e a importância do controle dos custos ocultos. Os resultados podem ainda auxiliar os gestores dos supermercados a compararem suas práticas em relação aos custos ocultos e implementar as melhorias necessárias. Para futuras pesquisas, sugere-se acrescentar o número de empresas que fazem parte da pesquisa e fazer um estudo multicasco.

REFERÊNCIAS

- Albuquerque, A. F., & Escrivão Filho, E. (2013, novembro). Fatores de mortalidade de pequenas empresas. *Anais do VII EGEPE – Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas*. São Paulo, SP, Brasil.
- Antony, J., Kumar, M., & Madu, C. (2005). “Six sigma in small- and medium-sized UK manufacturing enterprises: some empirical observations”, *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 22 Nos 8/9, pp. 860-87.
- Baron, R. A., & Shane, S. A. (2007) “Entrepreneurship: A Process Perspective,” 2nd Edition, Thomson South-Western, Mason, Ohio.
- Baron, R.A. (2006). *Academy of Management Perspectives*. Vol. 20, No. 1.
- Boas, F. Pimenta (1999, julho). Os objetivos da contabilidade de custos diante dos princípios fundamentais da contabilidade. *VI Congresso Brasileiro de Custos*. São Paulo, SP, Brasil, 6.
- Bortoli, A. (1980). Tipologia de problemas das pequenas e médias empresas. (*Dissertação de Mestrado*). Faculdade de Economia e Administração de São Paulo, FEAUSP.
- Brasil. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC. (2000). *A micro e pequena empresa no Brasil: dados*. Brasília, IRT.

- Coelho, J. M., & Souza, M. C. (1999). A importância do planejamento estratégico para as empresas e pequeno porte. *Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo, Brasil, 4.
- Domingos, G. (1995). *A importância das Micro e Pequenas Empresas*. Estudos SEBRAE/SP.
- Felippe, M. C. de., & Ishisaki, N. (2004). Fatores condicionantes da mortalidade de pequenas e médias empresas na cidade de São José dos Campos. *SEMEAD Seminário em Administração FEA-USP*. São Paulo, SP, Brasil, 7.
- Femenick, T. R. (2005). A problemática e a solução para os “custos invisíveis” e “custos ocultos”. *Revista da FARN*. 4(1-2) p. 49-61.
- Furedy, C. (2009). *Revista de Agricultura Urbana*. São Paulo, RUAUF / ICLEI.
- Freitas, (2007). Estudo sobre a relevância dos custos ocultos na produtividade econômica de uma empresa do subsetor sucroalcooleiro da agroindústria. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal da Paraíba, UFPB. João Pessoa.
- Franco, D. (2003). *As pessoas em primeiro lugar*. Rio de Janeiro, Qualitymark.
- Gama, I. S. da., Souza, M. P. de., & Silva Sato, S. A. da. (2009, novembro). Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal–Rondônia. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. Fortaleza, Ceará, 16.
- Gillham, B. (2000). *Case Study Research Methods*. Continuum, London.
- Gil, A. C. (2008). *Como elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo, Atlas.
- Islam, M., & Karim, A. (2011). Manufacturing practices and performance. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 28(1), 43 – 61.
- Johnson, G., & Scholes K. (1993). *Exploring Corporate Strategy*. Prentice-Hall.
- Karim, A. (2011). *The significance of management information systems for enhancing strategic and tactical planning*.
- Kassai, S. (1997). As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade. *Caderno de Estudos, Fipecafi*, 9(15), 60-74.
- Leone, G. S. G. (2009). *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*, Atlas.
- Leone, N. (1999). As especificidades das pequenas e médias empresas. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, v. 34, n. 2.

- Lima, M. A. A. (1991). A estrutura e as ferramentas da intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas e demais organizações. *Revista Era*, 1(33), p. 21-30.
- Machado, H. V., & Espinha, P. G. (2007). *Considerações sobre a mortalidade de pequenas empresas. Causa de mortalidade de pequenas empresas: coletânea de estudos*. Maringá: Eduem.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de Custos*. São Paulo; Atlas.
- Martins, E. (2006). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Mendes, L., & Lourenço, L. (2014) "Factors that hinder quality improvement programs' implementation in SME ", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 21 Iss 4 pp. 690 – 715.
- Minayo, M. C. S. (2002). *Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade*. Petrópolis, Vozes.
- Mite. (2003). "Small and medium industries development corporation", Ministry of International Trade and Industry. available at: www.smidec.gov.my
- Mitchell, F., Reid, G., & Smith, J. (2000). *Information System Development in the Small Firm – the Use of Management Accounting*. London: CIMA.
- Pedrosa Neto, Carlos (2009). Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica. João Pessoa, PB. (*Dissertação de Mestrado*). UnB/UFRN.
- Pereira, R. N., & Paiva, M. J. G. (2011, setembro). Fatores determinantes do encerramento das MPEs no Triângulo Crajubar Cearense. *EPCC – Encontro Internacional de Produção Científica Centro Universitário de Maringá*, Maringá – P, Brasil, 8.
- Peschken, T., Shukla, P., Lennon, J., Rate, S. (2016). The role of information alignment and entrepreneurial traits on SME internationalization. *Management Research Review*, Vol. 39 Iss 2 pp. 196 – 214.
- La Rovere, R. (2011). *Perspectivas das micro, pequenas e médias empresas no Brasil*. Rio de Janeiro, UFRJ.
- Ruengdet T. K., & Wongsurawat, W. (2010). Characteristics of successful small and micro community enterprises in rural Thailand. *Journal of Agricultural Education and Extension*, 16(4),385-397.
- Sales, R. L., Barros, A. A., & Araújo, C. M. M. F. (2011). Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 2(2), 38-55.

- Sá, A. L. de. (2007). *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- Savall, H. V. Zardet (1991). *Mastering Hidden Cost and Socio-Economic Performance*. Paris, Economica.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. (2015). Recuperado de: www.observatorio.sebraego.com.br/midias/downloads/01042015153936.pdf., Acesso em: 20/abril/2023
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. (2005) *Boletim estatístico de micro e pequenas empresas*. Observatório São Paulo, Atlas.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2014) Recuperado de: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuariodo%20trabalhona%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf>, Acesso em: 19/abr/2023
- Severiano Filho, C., & Silva, P. C. P. (2011). Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. *Gest. Prod.*, São Carlos, 18(3), 499-508.
- Silva Júnior, J. B. (2000). *Custos: Ferramentas de Gestão*. São Paulo, Atlas.
- Souza, J. A., Moreira, E., Ramos, E., Oliveira, E. M., & Gask, I. C. (2019). A geração dos custos ocultos: um estudo sobre essa vertente como um dos fatores de redução do lucro. *Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba, PR, Brasil, 26.
- Shahabi, A., Hosseinpour, S., & Soheila, Z. (2014). An investigation into accounting practices of small and medium enterprises of Tehran Province in Iran. *Reef Resources Assessment and Management Technical Paper*, v. 40(5),285-295.
- Terence, A. C., & Escrivão Filho, E. (2007). *Elaboração do planejamento estratégico: estudo e aplicação de um roteiro em pequenas empresas*.
- Valmohammadi, C. (2011). "The impact of TQM implementation on the organizational performance of Iranian manufacturing SMEs", *The TQM Journal*, Vol. 23 Iss 5 pp. 496 – 509.
- Santos, V., Dorow D., & Beuren I. (2011). Práticas Gerenciais de Micro e Pequena Empresas. *Revista Ambiente Contábil*, Vol. 8. n. 1, jan./jun. 2016
- Yin, R. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre, Bookman.
- Zaffani, C. A. (2015). *Cuidado com os Custos Invisíveis*. São Paulo, Atlas.

Data de Submissão: 25/04/2023

Data de Aceite: 12/09/2023

143