

Custos ocultos nas operações de exportações brasileiras de carne

Recebimento dos originais: 10/03/2009

Aceitação para publicação: 17/06/2009

Hanna Tatarchenko Welgacz

Doutoranda em Administração - PUCPR
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR
Endereço: Rua Imaculada Conceição, 1155 – Prado Velho
Curitiba-PR. CEP: 80.215-901
E-mail: hannatw@terra.com.br

Alceu Souza

Dr. em Administração de Empresas/ EAESP da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR
Endereço: Rua Imaculada Conceição, 1155 – Prado Velho
Curitiba-PR. CEP: 80.215-901
E-mail: alceu.souza@pucpr.br

Jansen Maia del Corso

Dr. em Ciências de Administração/ESADE da Universidad Ramon Llull, Barcelona, Espanha
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR
Endereço: Rua Imaculada Conceição, 1155 – Prado Velho
Curitiba-PR. CEP: 80.215-901
E-mail: del.corso@pucpr.br

Luiz Carlos Duclós

Ph.D. in Industrial and Systems Engineering / University of Southern California - USC
Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR
Endereço: Rua Imaculada Conceição, 1155 – Prado Velho
Curitiba-PR. CEP: 80.215-901
E-mail: luiz.duclos@pucpr.br

Resumo

Neste trabalho são apresentados os custos ocultos recorrentes no processo de exportação brasileiras de carne bovina. Destaca-se que embora este tipo de custos não apareça explicitamente nos registros contábeis, dificultando sobremaneira a sua mensuração, eles impactam negativa e significativamente a lucratividade dessa atividade. A pesquisa desenvolvida a partir da técnica de estudo multicaso permitindo coletar e evidenciar ocorrência de custos ocultos nas operações de exportação a partir de entrevistas com profissionais de três empresas exportadoras. Reconhece-se que, não obstante a sua dificuldade mensuração, é necessário estabelecimento de planos de contingência para minorar o impacto destes tipos de custos na lucratividade do negócio.

Palavras-chave: Custos ocultos, Exportação de carne, Agronegócios.

1. Introdução

Embora os registros contábeis sejam a melhor fonte de informações internas sobre transações e consumo de recursos com o qual uma empresa pode contar, nem sempre eles conseguem captar explicitamente os custos adicionais decorrentes de transações ocorridas fora do programado ou esperado e também das transações esperadas, mas não ocorridas. Essa constatação ressalta a importância de mapeamento de processos para identificar os custos esperados para situações normais e para situações que se afastem do padrão esperado em cada fase do processo.

Dada a atual proporção de integração de economia global, o setor de comércio exterior é, sem dúvida, um pilar significativo para o desempenho da economia nacional. As exportações tornaram-se uma das forças-motrices de crescimento da economia brasileira implicando saldo positivo na balança comercial. No entanto, constatam-se alguns entraves nesse tipo de operação. Conforme será identificado no estudo a seguir, as dificuldades enfrentadas pelos exportadores de carnes geram custos não previstos e custos ocultos que não podem ser repassados para os consumidores via alteração do preço de venda. Afinal, se tivessem sido incluídos, isto iria onerar o produto e levar a uma distorção do preço de venda para o importador. Preços estes que já estão desfavoráveis e perdem sua competitividade em decorrência da desvalorização do dólar norte-americano, principal moeda de transações internacionais.

A preocupação com importância dos custos ocultos é devido ao seu impacto na lucratividade e competitividade (MILLER; VOLLMANN, 1985). Como destacam estes autores, para os gerentes, um importante passo para entender e controlar os custos ocultos depende de modelo que relacione estes custos as distorções provocadas no processo por forças exógenas. Assim, embora contabilidade proceda a alocação de custos com bastante propriedade ela não explica as causas da ocorrência destes custos.

Os custos ocultos nem sempre deixam todos os custos evidentes, já que há distinção entre estes e custos contábeis. Ao se estudar custos, têm-se interesse em analisar por que as empresas tomam suas decisões e o que distingue decisões assertivas das que não renderam resultados positivos, dadas às oportunidades e as restrições enfrentadas pela empresa (BESANKO et al., 2006). Portanto, desse ponto de vista, o custo pode ser considerado como uma escolha dado que os custos instalados hoje são, na sua maioria, resultados de escolhas

estratégicas e decisões de investimentos feitas anteriormente (SOUZA; CLEMENTE, 2008). Mas para fazer esta escolha o tomador de decisão deve visualizar, enxergar claramente, as alternativas estratégicas, táticas e operacionais a sua disposição. Este é um conceito que encontra limitações em todos os níveis. Nem sempre há recursos financeiros e tempo suficiente para levantar todas as informações necessárias para a tomada decisão. Isto não impede que decisões sejam tomadas diariamente. Trabalha-se com resultados estatisticamente esperados e planos contingenciais para quando os desvios da normalidade comprometer significativamente os resultados dos negócios.

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a necessidade de se mapear e acompanhar *pari passu* o processo de exportação das empresas do setor de carnes para que se identifique e se gerencie de formas distintas os custos ocultos decorrentes de atrasos além dos custos de oportunidades decorrentes da não-transação. A contribuição deste trabalho reside em identificar os desvios ocorridos no processo de exportações de carne e usá-los como informação relevante para a formação de planos contingenciais.

O presente trabalho está estruturado em cinco partes, além dessa introdução. Na segunda parte apresenta-se o referencial teórico-empírico resgatando-se os conceitos necessários para o entendimento do problema. Na terceira parte descreve-se metodologia utilizada para a coleta e análise de dados. Na quarta descreve-se o processo de exportação de carnes, apresentam-se os dados e é efetuada a discussão dos resultados da pesquisa. Na quinta e última parte apresentam-se as conclusões do estudo.

2 Referenciais teórico-empíricos

Uma discussão levantada por Miller e Vollmann (1985) expõe a existência de uma “fábrica oculta” dentro da estrutura oficial da empresa. Existem custos de transações, que ocorrem, mas não são visíveis para a contabilidade. Por outro lado, ainda mais ocultos, existem os custos das não-transações. Estes surgem quando uma transação esperada é afetada por atrasos que, algumas vezes, inviabilizam a transação por completo. Assim, ou surgem custos adicionais por realizar a transação fora do prazo esperado ou existem perdas decorrentes da postergação de receitas ou ambos. Exemplificam o fenômeno apontando que estes custos atingiam mais de 40% do valor dos custos de *overhead* na indústria eletrônica. Para estes autores os custos ocultos surgem de disfunções de processo e que as transações dessa “fábrica oculta” possam ser criadas da seguinte maneira:

- Transações logísticas (*Logistic transactions*) – por ordem dos funcionários, o material é movimentado, transferido, enviado, despachado, embarcado e até feito inventário. Os autores estimam que para a indústria eletrônica estes custos representam de 10% a 20% do total de custos de *overhead*.
- Transações de nivelamento (*Balancing transactions*) – que garantem que suprimento de material, força de trabalho e capacidade correspondem à demanda. Esse resulta em transações logísticas que envolvem recursos financeiros, materiais e humanos no processo de aquisição de materiais, planejamento e controle da produção e expedição. Os autores estimam que para a indústria eletrônica estes custos representem de 10% a 20% do total de custos de *overhead*.
- Transações referentes à qualidade (*Quality transactions*) – que se estendem além do controle de qualidade, incluindo a engenharia indireta e o suprimento. Incluem também custos associados à identificação e comunicação das especificações, verificações das transações que ocorreram de maneira diferente do que foram planejadas e do desenvolvimento e registro dos dados relevantes. Os autores estimam que para a indústria eletrônica estes custos representem de 25% a 40% do total de custos de *overhead*.
- Transações de alterações (*Change trasactions*) – custos que atualizam sistemas de informação de produção para acomodar mudanças nos projetos de engenharia, estabelecimento de padrões, programações da produção e especificação de materiais. Estas transações envolvem o trabalho de produção, engenheiros de qualidade e industriais, junto com esforço de vendas, controle de materiais, lançamento e processamento de dados. Custos decorrentes de alterações são custos recorrentes ocorrendo sempre que um produto é novamente desenhado e produzido. Os autores estimam que para a indústria eletrônica estes custos representem de 20% a 40% do total de custos de *overhead*.

Embora não tenha mencionado explicitamente o termo “custos ocultos”, Ballou (1993) demonstra que em decorrência da postergação na entrega do produto, determinados custos adicionais serão gerados. Constata o autor que “o atraso pode acarretar gasto adicional devido a custos administrativos e de vendas no reprocessamento do pedido, além de custos extraordinários de transporte e manuseio, caso o suprimento deva ser realizado fora do canal normal de distribuição” (BALLOU, 1993).

A Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas define como custos intangíveis ou implícitos ou ocultos aqueles que são decorrentes de perdas que não podem ser calculadas com precisão (normalmente avaliadas por estimativa), pois possuem vantagens que não são facilmente quantificáveis (AECA, 1995 apud FREITAS; ALMEIDA; COSTA, 2007). Lobo (1999) inclui neste grupo custos como excessos de inventários; tempos não produtivos por erros de programação da produção; custos de oportunidade de vendas perdidas devido à experiências negativas dos clientes ou devido à deficiente reputação da empresa; desperdício em horas extras; tempo destinado a analisar as causas e conseqüências das falhas; e, tempo consumido no tratamento das queixas.

Ainda observa-se a possibilidade de classificar como custos ocultos aqueles que diminuem a qualidade dos produtos/serviços. Para alguns autores, dentro do conceito de qualidade, esses custos são decorrentes de incidência de defeitos e desperdícios (SCHARER, 2003). Segundo Hansen e Mowen (2003), a dificuldade de mensurar os custos da qualidade contribuiu para imprecisão de registros contábeis desses. Nestas circunstancias os custos da qualidade ainda podem ser classificados em: (1) custos-observáveis e (2) custos-ocultos. Os custos da qualidade “observáveis” são aqueles disponíveis mediante os registros contábeis, já os custos da qualidade ocultos são custos de oportunidade resultantes da má qualidade. Os custos-ocultos estão todos relacionados com grupo de falhas externas e podem ser divididos em três categorias: (1) vendas perdidas, relacionadas ao desempenho; (2) insatisfação dos clientes; e (3) perdas de participação no mercado.

Diversos métodos já foram testados e pesquisados sobre as formas de redução dos custos da qualidade. Hansen e Mowen (2003) indicam uma estratégia de redução de custos com seguinte ordem de priorização: (1) atacar os custos de falhas na tentativa de reduzi-los a zero; (2) investir em melhorias através das atividades de prevenção; (3) reduzir os custos de avaliação de acordo com os resultados obtidos; e (4) avaliar continuamente os esforços de prevenção com foco nas melhorias adicionais.

Oliveira e Severiano (2004) constataam que, pela carência de mecanismos adequados, não há esforço de pesquisa visando avançar no horizonte de se ter caminhos seguros para executar uma análise racional e constatar o verdadeiro impacto desse custo na grade do custo total do produto. Sob a ótica do cliente, as disfunções de processos que provoquem alteração de valor, qualidade ou prazo os efeitos podem ser mais prejudiciais ainda, uma vez que necessidade de consumo não foi satisfeita, causando irritações, frustrações, decepções e até mesmo a perda do cliente.

Embora alguns impactos dificilmente possam ser mensurados, isso não impede, declaram os autores, que um sistema de custeio possa viabilizar a mensuração de certos indicadores de custos que traduzam seus efeitos. Por exemplo, o efeito do desgaste da imagem da entidade; a supressão e rotatividade dos clientes; tempo perdido na produção pela falta de insumos; pedidos não atendidos e outros custos secundários não conhecidos ou determinados, mas que têm uma participação efetiva nos índices de satisfação de ambos os lados, empresa e cliente (OLIVEIRA; SEVERIANO, 2004).

Para Zardet e Krief (2006) custos ocultos não são demonstrados pelos sistemas de contabilidade, balancete de resultados, sistemas de indicadores financeiros.

Freitas, Almeida e Costa (2007) fazem menção concreta ao termo de custos ocultos no exemplo de uma empresa sucroalcooleira. A definição dos autores sobre a origem dos custos ocultos faz referencia a uma interação complexa e permanente entre dois grupos de variáveis - as estruturas da empresa e os comportamentos humanos -, aqueles criados a partir do ortofuncionamento, “funcionamento adequado” e dos disfuncionamentos, “funcionamento inadequado”. Estes autores perceberam, em relação aos custos ocultos, um alto grau de dificuldade para mensurá-los. Ainda que se compreenda claramente a sua existência estes não podem ser diretamente associados a um produto ou processo. Além disso, observam que os custos ocultos são diversos e superiores ao que é esperado pela maioria dos departamentos de contabilidade. O estudo empírico conduzido por eles apurou os custos ocultos no setor de agronegócio, através da percepção dos funcionários por meio de estimativas. Os custos ocultos representaram perdas para a organização como conseqüências de um processo de baixa qualidade, no qual os recursos são empregados inadequadamente. Foi estimado também o custo da ociosidade das máquinas e equipamentos e que representou o maior valor entre os custos ocultos estudados e comprovou o alto valor imobilizado de capital, de modo que representa um custo de oportunidade. O absenteísmo, que é fruto da falta ao trabalho por motivo não justificado, e estoques de produtos acabados foram também demonstrado como fatos geradores do custo oculto.

Os custos contábeis refletem custos históricos e alimentam relatórios contábeis que também devem atender a um público externo – por exemplo, credores e investidores. Entretanto, os custos que aparecem em demonstrações contábeis, nem sempre são adequados para a tomada de decisão em uma empresa (BESANKO et al., 2006). As decisões empresariais exigem a medição de custos econômicos, que se baseiam no conceito de custo de oportunidade.

Para Souza e Clemente (2008) este custo representa o valor do que se teria auferido se os recursos tivessem sido investidos na melhor alternativa de investimento preterida. O conceito de custo de oportunidade fornece uma base adequada para decisões econômicas quando a empresa tem que escolher entre alternativas concorrentes.

Para Besanko et al. (2006) uma empresa que se desviasse consistentemente desta idéia perderia oportunidades de obter lucros mais altos. Para exemplificar, suponha-se que uma empresa tenha comprado suas matérias-primas a um preço abaixo do seu preço de mercado atual. No entanto, os custos dos bens produzidos não representariam o custo econômico incorrido pela empresa. Quando a empresa utilizou a matéria-prima para produzir bens acabados, ela abandonou a alternativa de revender os materiais pelo preço de mercado. O custo econômico das atividades de produção da empresa reflete sua oportunidade renunciada.

Da mesma maneira como existe distinção entre custos econômicos e contábeis, há diferença entre lucro econômico e lucro contábil. Besanko et al. (2006) distingue-os da seguinte maneira:

- Lucro contábil = Receita proveniente das vendas – Custo contábil
- Lucro econômico = Lucro contábil – Custo econômico

Assim, um importante custo excluído dos custos contábeis é o custo de oportunidade dos recursos imobilizados. Quando os ganhos contábeis de uma empresa não superam este custo de oportunidade, a empresa terá um lucro contábil positivo, mas um lucro econômico negativo. Resumindo, o lucro econômico pode ser definido como valor que a empresa gera para seus proprietários acima e além do que eles poderiam obter com seu melhor investimento alternativo (BESANKO et al., 2006). Esta é uma das razões pela quais as empresas, ao analisarem alternativas de investimentos, exigem Valor Presente Líquido Positivo (VPL). Para Souza e Clemente (2008), se a Taxa Mínima de Atratividade já incorporar um prêmio pelo risco, então o VPL positivo agrega valor ao investidor, pois recupera o investimento, paga o prêmio pelo risco e ainda remunera o que teria sido auferido se o capital tivesse sido investido na melhor alternativa preterida.

3. Metodologia

A natureza dos custos ocultos é de que não existe lançamento da ocorrência de tal custo em registros contábeis. Disto decorre que os dados para pesquisa não podem ser retirados de alguma fonte de dados secundários, já que não foram quantificados pelas

empresas. Por isto a metodologia deste trabalho apoiou-se na coleta de dados primários. A unidade de análise são empresas brasileiras exportadoras do setor de carne bovina. A escolha de um único setor se deve a necessidade de manter homogeneidade dos dados e desta maneira obter maior confiabilidade dos resultados (KATZIKEAS, 1998).

Esta pesquisa é caracterizada como teórico-empírica quanto à fundamentação, descritiva quanto aos objetivos, *ex post facto* quanto ao controle de variáveis e estudo de caso quanto ao método de estudo. O estudo de caso foi escolhido por possibilitar a abrangência de ocorrência dos fenômenos e contextos onde estão inseridos (YIN, 2005). O método de estudo de caso revelou-se adequado para conhecer as particularidades do processo de exportação de carne bovina nas empresas brasileiras. A amostra do estudo é representada por três frigoríficos exportadores. As referidas empresas são situadas nas cidades de São Paulo, Curitiba e Florianópolis e utilizam portos de embarque de Paranaguá (PR), Itajaí (SC) e São Francisco (SC). O critério utilizado para escolha da amostra, em função da facilidade de acesso aos dados, foi de caráter intencional.

Quanto à perspectiva temporal este estudo é de natureza transversal devido à coleta de dados ser referente a um momento no ano 2008. O nome das empresas estudadas foi preservado devido à solicitação da sua diretoria. As técnicas de coleta de dados foram entrevistas com perguntas semi-abertas. Foram efetuadas três entrevistas com três gerentes de exportação dessas empresas, e uma entrevista com contador de uma das empresas. Entrevistas com estes profissionais auxiliaram no esclarecimento do processo de exportação, pois diversas etapas fazem parte do mapeamento dos pontos onde ocorrem disfunções nos procedimentos.

4. Descrição do processo e análise de dados

Processo de exportação começa após a transformação dos insumos em produtos especificados pelos clientes estrangeiros. Os cortes de carne bovina, devidamente embalados de maneira que possam suportar uma viagem internacional marítima seguem para o porto de embarque.

Deve ser frisado, que carne é um produto perecível e exige transporte especial refrigerado constantemente. Em sua viagem marítima internacional o produto é transportado em container refrigerado, que é ligado fonte de eletricidade no próprio navio cargueiro. Isto implica que o custo desse tipo de container é mais alto do que de um container para uma carga

não perecível. Por exemplo, um container refrigerado de 40 pés de Paranaguá até Amsterdã pode custar até US\$ 5.000,00, enquanto um container para carga comum tem custo em torno de US\$ 2.300,00.

O carregamento do produto até o porto ocorre de maneira que permita evitar custos de armazenagem no porto. O container refrigerado é solicitado à companhia marítima antecipadamente e trazido até o armazém do frigorífico para o carregamento da mercadoria. Neste caso, evita-se custo de armazenagem portuária, já que o container carregado pode ser transportado diretamente até o Terminal de Container e daí para o navio cargueiro.

A reserva do espaço no navio é solicitada pelo exportador via correio eletrônico – e-mail, informando a data, destino, tipo de carga, que se pretende despachar. Depois de recebida confirmação do agente do armador sobre a data do embarque e dados do navio, é solicitado o container para carregamento da carga. O caminhão com a carga segue para o porto com nota fiscal de exportação e assim se dá início ao despacho de exportação.

A seguir, o despachante aduaneiro, previamente contratado pelo exportador, providencia o Registro de Exportação, para a carga em questão, via o Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). Trata-se de um sistema de informação por meio do qual é exercido o controle governamental do comércio exterior brasileiro. Neste registro encontram-se todos os dados relativos à carga, como peso, descrição, classificação do produto pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), dados do exportador e importador, porto de destino, preço, tipo de pagamento e outras informações. Com isto aguarda-se o deferimento do processo de exportação por parte de fiscais aduaneiros, que procedem à liberação após conferência documental e/ou física da carga.

O despachante aduaneiro também efetua a entrada do processo de deferimento junto ao Ministério de Agricultura para liberação da carne para exportação. Fiscais do Ministério fazem controle e inspecionam a carga, com isto se exige a documentação correta, como nota fiscal de exportação e certificado da carne fornecido pelo produtor. O procedimento de inspeção e liberação do processo deve acontecer em até 48 horas.

Após o deferimento do processo de exportação informa-se ao armador o número da reserva do espaço no navio e confirmam-se dados da carga, número do registro de exportação, número do container e do lacre, peso da carga e quantidade de volumes. O container é entregue no terminal de onde acontece o carregamento para o navio no prazo estabelecido pelo armador. Este prazo antecede a atracação do navio no porto de um a dois dias.

Considerando todos os procedimentos acima descritos, calcula-se que o prazo de despacho da mercadoria para o exterior desde a sua saída do armazém do exportador até a sua colocação no navio pode demandar de quatro a sete dias. O desafio da coordenação da operação é manter todas as partes envolvidas informadas e manter o controle de modo a permitir que o passo subsequente seja cumprido.

A estrutura do processo também demonstra que são diversas as instituições envolvidas no procedimento de exportação. Têm-se necessários a presença de transportadores, despachantes, armadores e fiscais. Desta maneira observa-se que o processo tem seu início com o exportador e na seqüência desenvolve-se externamente a sua estrutura física e fiscal. Cabe ao exportador observar o desdobramento das ações e cobrar eficiência no processo no qual se tem a participação de diversas organizações públicas e particulares.

Neste momento é muito freqüente observar disfunções na cadeia de procedimentos entre as entidades envolvidas. Apesar de existir um fluxo preestabelecido de funções de cada um dos agentes, as tarefas quando não cumpridas geram entraves para o próximo passo do processo de exportação. Com isto, no mínimo, alonga-se o prazo de execução da operação de exportação. Mais grave ainda parece ser a re-execução das tarefas gerando custos adicionais não previstos.

Nas entrevistas efetuadas com as três empresas exportadoras de carnes, situadas nas cidades de São Paulo, Curitiba e Florianópolis, foi observada incidência de gargalos nas operações de exportação. Estes impedimentos, conforme descrito a seguir, de fato, distorcem o fluxo normal da operação. A seguir colocam-se três circunstâncias que geram custos imprevistos em algumas situações e ocultos em outras para estas empresas. As situações foram observadas nos portos de Paranaguá (PR), Itajaí (SC) e São Francisco (SC).

4.1. Atraso na escala do navio por parte do Armador

A escala dos navios compreende atracação dos navios no porto, mas os armadores, que são proprietários dos navios, nem sempre são pontuais. A entrada dos navios no porto sofre constantes atrasos. A carga fica retida no porto, esperando a chegada do navio. Armadores cometem cancelamento de entrada dos navios no porto, sem que o aviso prévio emitido aos exportadores possa vir em tempo e não impeça que a carga, já pronta para o embarque, seja deslocada para o porto. O armador também faz escolha arbitrária sobre a carga que vai embarcar no navio escalado. Frequentemente deixam carga "no chão" postergando o

embarque para o próximo navio, sem consentimento do exportador para isto. Enquanto os navios são semanais, o atraso mínimo no processo de embarque é de sete dias. Portanto, a reserva do espaço no navio não funciona como meio de controle.

Os atrasos nos embarques geram custos de armazenagem não previstos. Um container refrigerado consome energia de R\$ 200,00 por dia. Surge também o custo de *demurrage*, que é o custo de retenção de container cobrado pelo armador, proprietário do container e que o cedeu alguns dias antes de embarque. O armador fornece o container para o exportador por 5 a 7 dias livres de pagamento do uso. Caso o exportador não embarque o container neste período, o armador começa cobrar pela retenção de container, o custo que chega a US\$ 60,00 por dia. O injusto parece ser comportamento de armador, que cobra *demurrage* mesmo quando o atraso de embarque no navio acontece por sua causa. Muitos armadores podem ser citados entre aqueles que constantemente deixam carga no chão, atrasam ou cancelam a entrada de navios em portos. Isto demonstra falta de profissionalismo e compromisso por parte dos armadores, mesmo sendo estas empresas internacionais.

Demoras no embarque geram além de custos visíveis e contábeis, como armazenagem e retenção de container, também custos ocultos, acarretados pelos atrasos no faturamento das mercadorias a serem exportadas. Procedimentos no comércio internacional regem que importador paga pelas mercadorias somente depois do recebimento da documentação do embarque. A documentação inclui a emissão por parte do armador de Conhecimento de Embarque Marítimo (*Bill of Lading*), que comprova o embarque da mercadoria no navio. Outra documentação, como fatura comercial, *packing list* e certificados também são exigidos por grande parte dos importadores para efetuar o pagamento do exportador.

O cálculo de custo oculto na situação descrita demonstra, que com atraso no faturamento há um custo de oportunidade. Este cálculo pode ser considerado levando em conta o rendimento mínimo que a empresa receberia com investimento desse valor em títulos de baixo risco com alta liquidez, algo em torno 0,02% ao dia. Assim, por exemplo, um atraso de dez dias no faturamento de um container de miúdos bovinos representaria:

1 container de 40 pés contendo 25 toneladas de miúdos bovinos : US\$ 70.000,00

Taxa de oportunidade de investimento em títulos de baixo risco: 0,02 % ao dia.

Dias de atraso do navio: 10 dias

Custo de oportunidade: US\$ 70.000,00 x $[(1 + 0,02\%)^{10} - 1]$ = US\$ 140,12

Se a carga do container fosse de carne de alta qualidade como file *mignon* ter-se-ia o seguinte resultado:

1 container de 40 pés contendo 25 toneladas de filé *mignon* : US\$ 300.000,00

Taxa de oportunidade de investimento em títulos de baixo risco: 0,02 % ao dia.

Dias de atraso do navio: 10 dias

Custo de oportunidade: US\$ 300.000,00 x $[(1 + 0,02\%)^{10} - 1] = \text{US\$ } 600,54$

É evidente, que a perda não se restringe somente ao custo de oportunidade, calculado pela taxa de mínima atratividade derivada dos rendimentos de aplicações financeiras de curto prazo com alta liquidez. Existe a possibilidade real de esses recursos serem reinvestidos nas operações da empresa deixando de gerar retornos adicionais superiores aos dos títulos de baixo risco. Porém, por questões de privacidade, as empresas preferiram não compartilhar informação sobre sua lucratividade.

Observa-se ainda que a perda é ainda mais pronunciada devido a constante valorização de moeda nacional. Os preços reajustados internacionalmente nem sempre compensam a queda de ganhos proporcionada pela oscilação cambial.

Mudança na escala do navio, que não entra no porto previamente concordado, mas em outro, pode levar ao desdobramento de outra situação e gerar mais custos imprevistos. Neste caso o exportador transfere o container com mercadoria para este outro porto com propósito de não atrasar ainda mais o embarque e subsequente entrega das mercadorias ao importador. A transferência pode ocorrer, por exemplo, de Itajaí para São Francisco. O exportador pode se ver na situação de tomar a decisão de aguardar o próximo navio no mesmo porto (Itajaí, por exemplo) ou transferir e incorrer em custos imprevistos, pois o embarque é o fato gerador de faturamento. Não obstante de ser esta situação mais rara, ela gera seguintes custos adicionais imprevistos:

- Frete da carga até este outro porto;
- Emissão de nova nota fiscal para acompanhar a carga;
- Frete de entrega da nota fiscal;
- Alteração no Registro de Exportação;
- Comunicação adicional com o importador.

Como pode ser observado, o armador não cumprindo suas funções em prazos e locais acordados leva exportador a diversas situações que geram custos adicionais. Também isto

leva a diminuição de sua lucratividade por meio de custos de oportunidade de investimento perdida. Custo oculto neste caso é a disfunção na relação de exportador e armador gerada pelas falhas do último.

4.2. Greve do Ministério de Agricultura

Fiscais do Ministério de Agricultura tem por tarefa inspeção da carga e da documentação e liberam para seguir o processo de exportação. A greve dos fiscais do Ministério ocorrida em 2007 acarretou lentidão na liberação dos processos de exportação. A entidade atendia na velocidade de “operação – padrão”, onde alguns processos chegaram a aguardar por deferimento por duas semanas, enquanto o habitual é de 48 horas.

Ocorrendo atraso na liberação do processo de exportação, acarreta-se o atraso no faturamento. Como foi observado acima, em grande parte dos casos o importador não fará pagamento antes da emissão de documentos de embarque. O mesmo vale para os casos negociados com pagamento via carta de crédito, onde o banco exigirá os documentos de embarque para liberar as divisas ao exportador. A lentidão no atendimento também gera custos adicionais e não previstos de armazenagem e *demurrage*.

Observa-se incidência de custos ocultos, bem como custos imprevistos, no fato de obstrução dos procedimentos temporária. Porém, mesmo sendo a greve dos fiscais do Ministério não tão freqüente, a última ocorreu no ano de 2007 e anterior a esta foi em 2005. Ou seja, apesar de rara, a situação possa vir a acontecer novamente.

4.3. Embargo internacional aos produtos brasileiros

È freqüente acontecer um embargo da carne brasileira para Rússia e como aconteceu recentemente em 2008, aos mercados da União Européia. Embargo nestes casos é proibição de comercialização de carnes brasileiras de um país ou até um bloco comercial. Geralmente, os embargos são repentinos e enquanto não são anunciados os exportadores continuam enviando seus produtos ao país-destino. Com anuncio do embargo os exportadores são obrigados a suspender embarques. As cargas que estão no porto geram armazenagem e fretes de retorno ao frigorífico. Também aumenta estoque de produtos acabados e com isto diminui o faturamento da empresa. Os custos evidentes ficam por conta de armazenagem e fretes. Custos ocultos implicam em calculo de aumento de estoque de produtos acabados e custo da

oportunidade. Enquanto algum mercado tradicional esteja barrando produtos brasileiros, exportadores buscam mercados alternativos, como o do Oriente Médio ou Ásia, sendo que esta reorientação demanda tempo e recursos.

4.4. Custos ocultos envolvendo estoques de produto acabado

Por estar ciente da ocorrência das disfunções acima citadas, as empresas se antecipam para não incorrer em custos desnecessários. Assim, quando o armador avisa sobre atraso na escala do navio, a carga permanece no armazém do exportador. Quando há greve dos fiscais em andamento, evita-se colocar carga para exportação já que há uma demora na liberação do processo. Na incidência de embargo internacional a escala de produção tem que ser revista, mas o que já foi produzido continuará no estoque até encontrar alternativa a sua venda.

Nos casos descritos há um aumento não desejável de estoque de produto acabado. Armazenar produto acabado leva a imobilização do capital e redução de oportunidade de capital investido. Pode-se proceder com o cálculo do custo de estoques, tomando como exemplo a escala de produção de um frigorífico de médio porte, que entre todos os tipos de corte prepara e exporta US\$ 3.000.000,00 (três milhões de dólares norte-americanos) por mês tem-se:

Valor médio mensal dos estoques de produto acabado: US\$ 3.000.000,00

Taxa de oportunidade de investimento em títulos de baixo risco: 0,82 % ao mês.

Custo de oportunidade: US\$ 3.000.000,00 x 0,82% a.m. = US\$ 24.600,00

Observa-se que qualquer situação acima citada é capaz de conduzir aos atrasos no faturamento da empresa o que leva ao custo de imobilização do estoque. Os dados demonstraram que as três situações geram custos ocultos por atores exógenos e incontroláveis pela empresa. O fato gerador desses custos não é interno a organização, mas encontra-se nas instituições e nas relações que são envolvidas no processo de exportação.

5 Conclusões

Quanto ao conceito de custos ocultos é importante destacar o seguinte:

- O nome que os custos ocultos recebem também inclui custos intangíveis ou implícitos, e que estes não podem ser calculadas com precisão, mas somente feita por meio de estimativa (AECA, 1995 apud FREITAS; ALMEIDA; COSTA, 2007);
- A ocorrência de custos ocultos, invariavelmente, tem origem nas disfunções do processo e a presença do comportamento humano é uma constante (MILLER; VOLLMANN, 1985; FREITAS; ALMEIDA; COSTA, 2007);
- Os custos ocultos estão relacionados aos custos da não qualidade já que se trata de disfunções de produtos, de processos ou ambos. Nesta configuração os custos ocultos podem ser chamados de custos de falhas (HOWEN; MOWEN, 2003; LEONE, 2006).
- Pouco se observa referente custos ocultos que acontecem externamente a empresa, ou seja, quando os fatos geradores não são processos internos ineficientes da própria empresa, mas ocasionados pelos agentes externos envolvidos nas transações.
- Quanto a definição dos custos ocultos foram encontrados diversos nomes dados a este fenômeno dentro das organizações. São descritos como custos intangíveis ou implícitos, ou ainda custos de falha dentro o conceito de qualidade. São custos de disfunção entre estrutura da empresa e comportamento humano.
- Por fim, mas não menos importante, há uma concordância quanto ao fato dos custos ocultos serem de difícil mensuração e de ter que se recorrer a estimativas para avaliá-los.

Dentro do contexto de exportações brasileiras de carne, a pesquisa levantou três situações onde possam ocorrer custos ocultos. Em todas elas as disfunções no processo ocorriam em estruturas externas à empresa.

Em primeiro lugar identificou-se situação quando armador induz exportador a postergar suas vendas por conta de atrasos e alterações na escala dos navios. Com isto exportador não realiza suas receita em tempo previsto o que gera custo de oportunidade de investimento perdida. Em segunda situação a greve de Ministério de Agricultura, embora não seja um fato freqüente, conduziu a empresa à perda de oportunidade de investimento devido a postergação da venda. E em terceira circunstancia foi analisado embargo internacional que é muito nocivo para exportadores, já que inviabiliza vendas por longos períodos.

Nas três situações observou-se existência de custo oculto que incorria em custo de oportunidade perdida. Ao mesmo tempo, surgiam custos não previstos, como armazenagem, *demurrage*, outros. Também foi observada incidência de custos implícitos distintos

dependendo do país de destino da carga. Por exemplo, enquanto União Européia ou a Rússia anunciam embargo aos produtos brasileiros, Oriente Médio aceita estes.

São diversas implicações de analisar custos ocultos nas atividades da empresa. Acentuada se torna atitude de não desviar sua atenção desses conceitos, pois isto sugere em aproveitar oportunidades de obter lucros mais altos. Os desdobramentos da análise levam a pensar que as empresas brasileiras giram menos seus estoques, sua lucratividade diminui e competitividade, conseqüentemente, também. Atrasos gerados impactam também negativamente na imagem da empresa e do país, correndo riscos de os importadores a optar por outro exportador ou até fornecedor de outro país.

O propósito do presente artigo de apontar os possíveis pontos de ocorrência de custos ocultos nas operações de exportação seja talvez melhor cumprido não no cálculo destes, mas no trabalho de evitar-los em futuras operações. Fica evidente que detectando estes custos nocivos é uma maneira de apontar possível aumento de eficiência das operações.

6. Referências

BALLOU, Ronald H. *Logística Empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. Traduzido por Hugo T. Y. Yoshizaki. 2. ed. de Basic Business Logistics, 1987. São Paulo: Atlas, 1993.

BESANKO, D. et al. *A Economia da Estratégia*. 3 ed. – Porto Alegre: Bookman, 2006. 608 p.

HANSEN, D.; MOWEN, M. M. *Cost Management*. Ohio: Thonsson, 2003.

FREITAS, J.B. DE; ALMEIDA, M.L. DE; COSTA, I. Custos ocultos e agro-negócio: Discussões acerca de um caso observado. *Custos e @gronegocio on line* - v. 4, n. 1 - Jan/Abr - 2008. www.custoseagronegocioonline.com.br

KATSIKEAS, C. S. Import *stimuli and import development*. *Management International Review*; vol. 38, Third Quarter, 3; p. 215-237, 1998.

LIMA, Maurício Pimenta. Estoque: custo de oportunidade e impacto sobre os indicadores financeiros. *Centro de Estudos em Logística*. COPPEAD/UFRJ, Rio de Janeiro - RJ, 2003.

Disponível em: http://www.centrodelogistica.org/new/fs-busca.htm?fr_art_custo_financeiro_estoque.htm. Acesso em 30 jul de 2008.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: Planejamento, implantação e controle*. -3. ed. São Paulo: Atlas, 2000 a.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: Um Enfoque Administrativo*. - 13. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000 b.

LOBO, C. *O Tratamento Contabilístico dos Custos da Qualidade – Estudos de Casos em Empresas Portuguesas*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria). Universidade do Minho, Braga, 1999.

MILLER, Jeffrey G., VOLLMANN, Thomas E.. (1985). *The Hidden Factory*. *Harvard Business Review*, 63(5), 142, 1985.

OLIVEIRA, Josenildo Brito de; SEVERIANO, Cosmo Filho. Aspectos ocultos do custo logístico de oportunidade em gestão de estoques. *XI Congresso Brasileiro de Custos*. Porto Seguro - Bahia BA, 2004.

SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. *Decisões Financeiras e Análise de Investimentos*. 6ª edição. São Paulo:Atlas, 2008

SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. *Gestão de Custos: usos operacionais e estratégicos*. 1ª edição. São Paulo:Atlas, 2007

SCHÄRER, Rodolfo E. *Un enemigo silencioso*. Disponível em URL: <http://www.todologistica.com/online/site/62846I1.php>. Acesso em 28 de Julio de 2008.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.212 p

ZARDET. V.; KRIEF, N. *La teoria de los costos-desempeño ocultos em el model socioeconômico de las organizaciones*. Conferencia Magisterial, 2006. Disponível em URL: <http://desinuam.org/desin/pdf-seminario2006/seminario-2006-06d.pdf>. Acesso em 25 de Julio de 2008.