

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

**OVERHEAD: UM ESTUDO À LUZ DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA
INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

Felipe Wince Viana

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

**SÃO PAULO
2012**

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Profa. Dra. Silvia Pereira de Castro Nova
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

FELIPE WINCE VIANA

**OVERHEAD: UM ESTUDO À LUZ DAS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA
INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida
(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

**SÃO PAULO
2012**

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Viana, Felipe Wince

Overhead: um estudo à luz das características qualitativas da
informação contábil / Felipe Wince Viana. – São Paulo, 2012.

166 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2012.
Orientador: Welington Rocha.

1. Contabilidade gerencial 2. Controle de custos 3. Controladoria
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração
e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.151

**Aos meus pais, irmão e noiva,
por existirem e pela minha existência.**

Foi um longo caminho percorrido, repleto de dúvidas, críticas, um enorme aprendizado e a amizade de pessoas maravilhosas que me acompanharam para chegar hoje, nesta versão, nessa extensa estrutura de caracteres a qual posso chamar de trabalho final.

Agradeço à minha família, meu pai Aduino, minha mãe Suely, minha noiva Nathalia, meu irmão Fernando, aos meus sogros e cunhado, Getulino, Gisélia e Fernando, por me apoiarem incondicionalmente e tratarem com muito respeito e carinho todas as minhas ausências nesse período – amo vocês.

Ao Prof. Dr. Welington Rocha, meu orientador e amigo, pelos ensinamentos, críticas, revisões e principalmente pelo meu crescimento nestes quase três anos. Ele me incentivou a entrar no programa e, sem ele, não estaria hoje escrevendo esses agradecimentos.

Aos professores Eliseu Martins e Marcos Souza, por fazerem parte da qualificação e da defesa desse trabalho, pois sem eles o trabalho teria tomado um rumo completamente diferente – foram duras críticas e um aprendizado imenso – nunca imaginei que duas horas de conversa pudessem mudar tanto os rumos de uma pesquisa. Espero ter aproveitado os ensinamentos e apresentar, aqui, um trabalho melhor.

Agradeço também aos professores que participaram do meu aprendizado durante o curso: Ariovaldo, Nelson Carvalho, Silvia Casa Nova, Fabio Frezatti, Gilberto Martins e, principalmente ao professor Edgard Cornachione, que muito me incentivou para iniciar minha jornada acadêmica.

Agradeço aos meus atuais líderes e líderes anteriores das empresas onde trabalhei, os quais, por confidencialidade não serão nomeados, mas que muito me apoiaram nessa jornada. Agradeço, de verdade – foi uma dupla jornada muito intensa e sem vocês, também não estaria aqui.

Agradeço as pessoas que participaram dessa pesquisa. Infelizmente não posso citar os nomes de cada um de vocês (sigilo), mas saibam que fico muito grato pela ajuda.

“Uma viagem de mil léguas começou com o primeiro passo.”

Lao Zi

RESUMO

Este estudo tem como objetivo verificar se as informações obtidas através dos distintos conceitos e definições de overhead, apresentadas pela literatura, possuem as características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna) e de melhoria da informação contábil (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade). Como objetivos específicos, buscou-se identificar se os autores pesquisados apresentam a origem do termo e a sua utilidade, além de verificar qual a abordagem utilizada na elaboração de seus conceitos e definições de overhead. A pesquisa identificou que dentre as vinte e duas obras analisadas que apresentaram definição ou conceito sobre o termo, 55% delas consideram o overhead como sinônimo de custos indiretos e também que, a informação gerada a partir dessas definições não possui as características qualitativas da informação contábil. Os demais trabalhos (45%) apresentaram definições distintas como, por exemplo, despesas relacionadas às pessoas de uma organização ou custos relativos às atividades de natureza preponderantemente administrativas, definições essas que possuíam as características qualitativas da informação contábil. Em nenhum dos trabalhos consultados encontrou-se a origem de tal termo e em apenas um deles, um trabalho de Administração, foi apresentada a sua utilidade. Constatou-se também que doze dos vinte e dois trabalhos considerados nessa pesquisa embasam a definição de overhead na relação desse com a entidade objeto de custeio, classificada nesse estudo como Abordagem Relacional.

ABSTRACT

This study aims to determine whether information obtained through the different concepts and definitions of overhead presented by the academy, hold the fundamental qualitative characteristics (relevance and faithful representation) and improvement characteristics of accounting information (comparability, verifiability, timeliness and understandability). The specific objectives sought to identify whether the authors have investigated the origin of the term and its usefulness, and perceive which approach they used in the development of their concepts and definitions. This research identified that among the twenty-two works that had presented the concept or definition of the term, 55% of them consider it as a synonym for indirect costs and the information generated from these definitions does not have the qualitative characteristics of accounting information. The remaining studies (45%) had distinct definitions, for example, people related costs or costs related primarily to administrative activities, these definitions does have the qualitative characteristics of accounting information. In none of the studies the origin of the term has been found and only in one, a Management text, was presented its usefulness. It has also found that most of the work underpinning the definition of overhead relates it to the entity object costing, classified in this study as Relational Approach.

SUMÁRIO:

1	O PROBLEMA OBJETO DA PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS	5
1.1	Antecedentes.....	5
1.2	Caracterização da situação-problema objeto de estudo	7
1.2.1	A contradição conceitual e terminológica na perspectiva acadêmica	10
1.2.2	A indefinição conceitual e terminológica no mundo empresarial.....	19
1.2.3	A inconsistência da concepção do vocábulo na sociedade, excluindo-se desta a literatura e o mundo empresarial.....	22
1.3	Questão de Pesquisa	31
1.4	Objetivos da pesquisa	33
1.4.1	Objetivo geral	33
1.4.2	Objetivos específicos.....	34
1.5	Justificativas da pesquisa.....	36
1.6	Delimitações e limitações do estudo	42
1.7	Formatação, referências bibliográficas e citações	44
2	TRAJETÓRIA METODOLÓGICA	45
2.1	Introdução	45
2.2	Tipologia da pesquisa	45
2.3	Quanto à natureza do problema de pesquisa	46
2.4	Quanto aos objetivos da pesquisa.....	47
2.5	Quanto ao método de abordagem da pesquisa.....	48
2.6	Quanto às estratégias de pesquisa.....	49
2.7	Passos da pesquisa	49
3	ANÁLISE DO REFERENCIAL TEÓRICO	51
3.1	Considerações iniciais	51
3.2	Delimitação da entidade objeto de custeio	54
3.3	Overhead nos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial	54
3.3.1	Horngren <i>et al.</i> (2009).....	55
3.3.2	Esclarecimentos sobre as diferenças entre o conceito de custos indiretos a definição de overhead apresentada por Horngren <i>et al.</i> (2009).....	74

3.3.3	Matz <i>et al.</i> (1967).....	76
3.3.4	Outros autores de livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial que definem overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura.....	80
3.3.4.1	Hart (1973)	80
3.3.4.2	Anderson e Rainborn (1977)	81
3.3.4.3	Anthony e Welsch (1981).....	81
3.3.4.4	Anderson <i>et al.</i> (1989).....	81
3.3.4.5	Zimmerman (2002).....	82
3.3.4.6	Ferreira (2007).....	82
3.3.4.7	Leone (2008).....	82
3.3.4.8	Blocher <i>et al.</i> (2008).....	82
3.3.5	O impacto dos métodos de custeio à luz das definições que consideram overhead de produção sinônimo de custos indiretos de manufatura	83
3.3.6	Hansen e Mowen (2005)	90
3.3.7	Eliseu Martins e Rocha (2010).....	95
3.4	Overhead nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração	101
3.4.1	Miller e Vollmann (1985)	102
3.4.2	Blaxill e Hout (1991).....	106
3.4.3	Cooper e Kaplan (1990)	111
3.4.4	Neuman (1975).....	113
3.4.5	Kelety (2006).....	115
3.4.6	Autores de artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade que definem overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura.....	116
3.4.6.1	Foster e Gupta (1990).....	116
3.4.6.2	Bubshait <i>et. al.</i> (2001)	117
3.4.7	Artigos e teses sobre overhead, nos quais o termo não é definido nem conceituado	117
3.5	Overhead nos livros de Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade	119
3.6	Overhead sob a ótica dos pesquisadores da área de Administração.....	119
3.6.1	Autores de Administração da Produção e Controle de Inventário	120
3.6.1.1	Zenz e Thompson (1994).....	120
3.6.1.3	Hanssmann (1974).....	128

3.6.2	Autores de Administração Financeira	129
3.6.2.1	Brealey (2008)	129
3.6.3	Autores de Administração Geral e Teoria da Administração	130
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA.....	132
4.1	Considerações sobre a questão de pesquisa e o objetivo geral.....	132
4.2	Considerações sobre o primeiro objetivo específico dessa pesquisa.....	140
4.3	Considerações sobre o segundo objetivo específico dessa pesquisa	140
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	144
5.1	Sugestões para estudos futuros	146
	REFERÊNCIAS	148
	APÊNDICE 01 – Entrevista.....	160

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Autores que apresentam definição ou conceito sobre o termo overhead.	53
Quadro 2 – Conceitos ou definições de overhead nos livros de controladoria e contabilidade gerencial	100
Quadro 3 – Conceitos ou definições de overhead nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração	118
Quadro 4 – Conceitos ou definições de overhead sob a ótica dos pesquisadores da área de Administração de Empresas	131
Quadro 5 – Conceitos ou definições de overhead e as características qualitativas fundamentais da informação contábil.....	137
Quadro 6 – Conceitos ou definições de overhead e as características qualitativas de melhoria da informação contábil.....	138
Quadro 8 – Abordagens utilizadas na concepção das definições e conceitos de overhead	142

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos de Produção	62
Tabela 2 – Cálculo dos custos diretos e do overhead de manufatura da Empresa A no período 1	63
Tabela 3 – Custos diretos e de overhead de manufatura da Empresa A no período 2	64

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Análise do Custo Total.....	77
Ilustração 2 - Planejamento de preços baseado no custo mais margem.....	127

1 O PROBLEMA OBJETO DA PESQUISA E SEUS DELINEAMENTOS

1.1 Antecedentes

A contabilidade que na visão de Iudícibus *et al.* (2005, p.13), nasceu gerencial, mas sob a forma de Contabilidade Financeira, passando por uma mutação e se transformando, mais tarde, em Contabilidade Gerencial, de acordo com Ricardino (2005, p.18), surgiu como consequência da agricultura dos *demesnes* (terras de um único lorde, amplamente denominado feudalismo) e era utilizada pelo administrador das propriedades como meio de prestação de contas ao lorde do *manor* (feudo).

Com a Revolução Industrial, iniciada na Inglaterra em meados do Século XVIII e impulsionada principalmente pelo liberalismo econômico (descrito e defendido por Adam Smith em: *The Wealth of Nations*, 1776), o acúmulo de capital e as novas tecnologias, das quais se destaca o motor a vapor, inventado pelo ferreiro inglês Thomas Newcomen em 1712 e aprimorado consideravelmente pelo escocês James Watt em 1765, foram essenciais para a primeira grande evolução do controle gerencial.

De acordo com Ricardino (2005, p.21), neste momento (meados do Século XVIII), o proprietário não mais podia supervisionar pessoalmente seus empregados e começava a surgir uma nova função: o gerente remunerado. E como consequência, nesse período ocorre a primeira grande evolução do controle gerencial e da contabilidade de custos, uma vez que, de acordo com Urwick e Brech (1949, p.15), a história do controle gerencial é a história da contabilidade e da contabilidade de custos.

A acelerada evolução tecnológica pós-Revolução Industrial, intensificada principalmente após a 2ª Guerra Mundial (1939 - 1945), mudou drasticamente o processo produtivo e as rotinas administrativas das empresas. De acordo com Edwards e Newell (1990, p.42), nesse momento, apesar da dificuldade de se precisar quem a criou, pela primeira vez utiliza-se de fato a expressão *management accounting*. Para esses autores, o termo foi desenvolvido posteriormente à Segunda Guerra Mundial para descrever o fornecimento, para fins gerenciais, de informações estatísticas para propósitos de planejamento, decisão e controle.

De acordo com Hart (1973), a transição para o modelo fabril e a introdução de maquinário impulsionado por energia de alto custo iniciaram os problemas de custos comuns, ou, como por ele definidos, custos de overhead. Na sequência é apresentado o trecho, do original em inglês, onde o autor apresenta tal assertiva: “[...] *transition to the factory system and the consequent introduction of expensive power-driven machinery immediately produces those additional problems arising from the existence of ‘common’ costs or ‘overhead’ costs.*”¹ (HART, 1973, p.1) (grifo no original).

A visão de Hart (1973) de que todos os custos comuns representam custos de overhead é apenas um dos diversos conceitos ou definições encontradas sobre o termo e, a análise à luz das características qualitativas da informação contábil, será o objeto de estudo desta dissertação. Essas diversas definições sobre o termo serão discutidas detalhadamente no Capítulo 3 do presente trabalho.

Neste momento se enfatizará o fato de que Hart (1973) estava correto ao afirmar que com a transição para o modelo fabril e a introdução de maquinário impulsionado por energia (vapor e posteriormente elétrica), intensificaram-se os custos de overhead, o que também é constatado, no trabalho de Miller e Vollmann (1985, p.142).

Com a iminência do fim da 2ª Guerra Mundial e com a posterior introdução do termo *Management Accounting*, é notada uma intensificação de trabalhos publicados sobre custos de overhead (ROREM, 1943; VATTER, 1945; FERRARA, 1961; BARTON, 1969; DE VOS e HUSS, 1969; KAPLAN, 1971; RAUSCH, 1973), os quais se expandiram com a ampla divulgação do Custeio Baseado em Atividades (MILLER e VOLLMANN, 1985; COOPER e KAPLAN, 1988; FOSTER e GUPTA, 1990). Os custos de overhead ocupam, hoje, lugar de destaque no contexto da Gestão Estratégica de Custos, em função, principalmente, da complexidade de sua mensuração e gestão, bem como do seu incremento na produção e na administração, como destacado por Rocha (2007):

¹ A transição para o modelo fabril e a introdução de maquinário movido a energia elétrica de alto custo imediatamente produziu esses problemas adicionais, advindos da existência dos custos comuns ou custos de overhead. Em inglês no original - tradução livre do autor.

Na evolução dialética tese-antítese-síntese, a Nova Economia Institucional veio aperfeiçoar a Teoria Neoclássica da firma, trazendo consigo, entre outros artefatos, a Teoria das Organizações Industriais e a Economia de Custo de Transação. No contexto dessas novas abordagens, a Gestão Estratégica de Custos vem provocando importantes transformações.

[...] A clássica segregação dos custos de produção em diretos e indiretos em relação aos produtos, a GEC soma o reconhecimento de que sorrateiros são os custos de *overhead*, que se insinuam e se avolumam tanto na produção como na administração. Novamente, para medir e administrar esse novo vilão, uma nova visão e postura fazem-se necessárias. (ROCHA, 2007) (grifo no original)

Apresentadas as raízes da Contabilidade Gerencial, a evolução do controle gerencial e da Contabilidade de Custos e o incremento do overhead, começa a delinear-se a caracterização da situação-problema objeto do presente estudo.

1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo

Ainda sem palavra equivalente na língua portuguesa, o vocábulo overhead é apresentado no dicionário (não técnico) Aurélio como “[...] despesas operacionais de um negócio, outras que não as concernentes ao trabalho e aos materiais.” (HOLANDA, 2009), sendo que trabalho é definido pelo mesmo autor como: “[...] atividade coordenada, de caráter físico e/ou intelectual, necessária à realização de qualquer tarefa, serviço ou empreendimento.” (HOLANDA, 2009).

Se todos os custos atrelados à produção de determinado produto tornam-se despesas no momento de sua venda e, por figurarem-se como despesas referentes à operação, os custos de produção podem ser considerados despesas operacionais, conclui-se que para Holanda (2009), o overhead é representado por todos os custos de manufatura que não os relacionadas ao trabalho e aos materiais.

De acordo com a definição de Holanda (2009), as despesas referentes a todos os integrantes de uma empresa que estejam desenvolvendo uma atividade física ou intelectual não comporiam as despesas de overhead, o que difere substancialmente de outras definições técnicas a serem apresentadas na sequência.

Apesar da definição apresentada não validar-se como uma definição técnica, a existência desta significação pode ajudar na disseminação de uma confusão sobre o termo overhead na sociedade. E essa é apenas uma das distintas definições que podem ser encontradas na sociedade, na

literatura e nas empresas; e é justamente sobre esta indefinição conceitual e terminológica que se definirá o objeto de estudo do presente trabalho.

A palavra overhead está na mídia, nos livros acadêmicos, nos artigos de revista e no vocabulário empresarial; entretanto, a pesquisa bibliográfica preliminar revelou que parece não haver consenso na literatura, na sociedade nem nas empresas sobre o real significado de tal termo.

Para justificar a assertiva anterior, referente à falta de consenso sobre o termo overhead na sociedade, na literatura e nas empresas e, para posterior apresentação da questão de pesquisa, o segundo item deste capítulo (1.2 Caracterização da situação-problema objeto de estudo) será dividido em três seções, de acordo com as três diferentes perspectivas inicialmente identificadas:

- Seção 1.2.1 - A contradição conceitual e terminológica na perspectiva acadêmica, na qual serão exploradas as visões de alguns autores relevantes sobre o termo, já que a inconsistência do termo na literatura será explorada mais profundamente no decorrer do presente trabalho, onde diversas outras perspectivas serão apresentadas;

- Seção 1.2.2 - A indefinição conceitual e terminológica no mundo empresarial, na qual serão apresentados os resultados das entrevistas informais, exploratórias e não estruturadas realizadas com quatro altos executivos brasileiros, bem como uma definição dada por três diretores da empresa de consultoria McKinsey. O detalhamento referente à elaboração das entrevistas consta no Apêndice nº 1 do presente estudo; e

- Seção 1.2.3 - A inconsistência da concepção do vocábulo na sociedade, excluindo-se desta a **literatura e o mundo empresarial**, onde serão apresentadas definições encontradas em dicionários não técnicos e em artigos de jornais e revistas de circulação mundial, tais como: The New York Times, Financial Times e The Economist, além de dicionários de prestígio da língua portuguesa. Será também apresentada uma definição exibida por um órgão governamental brasileiro. Em função da utilização de fontes de informação de grande circulação mundial, bem como de fontes nacionais, nesta seção não se fará distinção entre sociedade mundial ou brasileira e utilizar-se-á apenas o termo sociedade.

Antes de iniciarem-se as discussões sobre a contradição conceitual e terminológica na perspectiva acadêmica, tendo em vista a utilização da palavra *conceito* e do vocábulo *definição* diversas vezes ao longo do presente trabalho, esses termos serão definidos na sequência.

De acordo com o dicionário Houaiss *et al.*(2004), a palavra *conceito* significa a representação mental de um objeto abstrato ou concreto, que se mostra como um instrumento fundamental do pensamento em sua tarefa de identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade. No dicionário Aurélio, Holanda (2009), por sua vez, a palavra *conceito* está descrita como a ação de formular uma ideia por meio de palavras.

Gilberto Martins e Théophilo (2007, p.33) afirmam que os conceitos são palavras que expressam uma abstração intelectualizada da ideia de um fenômeno ou de um objeto observado. Apresentadas as visões de Gilberto Martins e Théophilo (2007), Holanda (2009) e Houaiss *et al.* (2004) destaca-se que conceito são palavras que representam a formulação de uma ideia sobre um fenômeno ou objeto (concreto ou abstrato) e se caracteriza como instrumento fundamental do pensamento para identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade.

A palavra *definição*, por sua vez, é apresentada no dicionário Houaiss *et al.* (2004) como a delimitação exata ou o estabelecimento de limites e no dicionário Aurélio, Holanda (2009), como uma explicação precisa. Para Gilberto Martins e Théophilo (2007, p.34), definir é enunciar, dentro de um limite demarcado, os atributos essenciais e específicos do definido, tornando-o inconfundível. Ou seja, de acordo com Gilberto Martins e Théophilo (2007), Holanda (2009) e Houaiss *et al.* (2004), a palavra *definição* significa estabelecer a delimitação exata sobre um termo, descrevendo seus atributos essenciais e específicos, tornando-o inconfundível.

Nas seções que seguem, são analisados diversos conceitos e definições de overhead presentes na literatura, nas empresas e em jornais e revistas não técnicas sobre o assunto. O foco do presente estudo é, entretanto, analisar as definições presentes na literatura e, além de outras observações, entender se apresentam as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil, definidas no Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) do Comitê de

Pronunciamentos Contábeis e detalhadas também em Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), as quais serão posteriormente apresentadas com maiores detalhes.

1.2.1 A contradição conceitual e terminológica na perspectiva acadêmica

Nesta seção são exploradas as visões de alguns autores relevantes, selecionados em função de sua gama de publicações correlacionadas ao assunto, das instituições de renome das quais fazem parte, por serem citados de forma extensiva em trabalhos acadêmicos, e por terem seus trabalhos publicados em periódicos de primeira linha, como Harvard Business Review e Journal of Accounting and Economics, por exemplo.

Estas diferentes visões a serem apresentadas sobre o termo sob investigação visam fortalecer a caracterização da situação problema e a formulação da questão de pesquisa. A discussão sobre a possível inconsistência do termo na literatura e a perspectiva de diversos outros autores são exploradas mais profundamente no decorrer do presente trabalho.

Em um trecho extraído, do original em inglês, de um livro da década de sessenta, apresentado na sequência, observa-se que o autor, Carrol (1964, *Prefácio V.*), afirma que o overhead é uma palavra utilizada diariamente nas plantas industriais, entretanto, muitos gerentes tem apenas uma vaga noção de seu real significado.

*Overhead is a word we use every day in most industrial plants. Yet, many managers and foreman have only a vague understanding of its meaning. Many speak of overhead as something accountants tack onto costs up in the office. Their confusion increases when overhead rates rise after many method improvements have been made in conscientious cost reduction drives.*²
(CARROL, 1964, *Prefácio V.*)

Apesar desse comentário, nota-se que esse autor não define tal termo, o que também ocorre em diversos outros trabalhos a serem discutidos de forma ampla, no Capítulo 3 desse trabalho. Na década de 1970 as inconsistências terminológicas foram também relatadas, conforme destaca

² Overhead é uma palavra utilizada todos os dias na maioria das plantas industriais. No entanto, muitos gestores têm apenas uma vaga compreensão do seu significado. Muitos falam de overhead como algo que os contabilistas acrescentam aos custos. A confusão aumenta quando os gestores observam o crescimento das taxas de overhead, após a realização de melhorias visando redução de custos. Em inglês no original - tradução livre do autor.

Hart (1973, p.26), a falta de uniformidade na terminologia indica uma necessidade real de bem definirem-se os termos. E apesar do overhead ter sido explorado mais intensamente desde o início da década de 1940, há ainda uma confusão sobre o real significado de tal vocábulo.

Para ilustrar a problemática no mundo acadêmico, foram selecionados cinco conceitos ou definições apresentadas em artigos dos renomados periódicos Harvard Business Review (COOPER e KAPLAN, 1990; MILLER e VOLLMANN, 1985; BLAXILL e HOUT, 1991; NEUMAN, 1975) e Journal of Accounting and Economics (FOSTER e GUPTA, 1990), além de duas definições apresentadas em livros relevantes da Contabilidade Gerencial e de Custos (HORNGREN *et al.*, 2009; HANSEN e MOWEN, 2005) as quais são apresentadas e discutidas a seguir.

Hornngren *et al.* (2009, p.36-37) afirma que há três grandes classes de custos comumente utilizadas ao se descrever custos de produção: mão-de-obra direta, material direto e custos indiretos de fabricação. Na sequência o autor afirma que os custos indiretos de produção e o overhead de manufatura são sinônimos e que serão utilizados mutuamente em sua obra. Na sequência é apresentada a definição desse autor, na íntegra, do original em inglês:

*Indirect manufacturing costs are all manufacturing costs that are related to the cost object (work in process and then finished goods) but cannot be traced to that cost object in an economically feasible way. Examples include supplies, indirect materials such as lubricants, indirect manufacturing labor such as plant maintenance and cleaning labor, plant rent, plant insurance, property taxes on the plant, plant depreciation, and the compensation of plant managers. This cost category is also referred to as **manufacturing overhead costs** or **factory overhead costs**. We use indirect manufacturing costs and manufacturing overhead costs interchangeably in this book.*³ (HORNGREN *et al.*, 2009, p.37) (grifo no original).

Nota-se que os autores fazem um recorte conceitual do overhead, limitando-o ao overhead produção, contudo, em capítulo posterior Hornngren *et al.* (2009, p.267) ressaltam que os líderes de organizações reais consideram todos custos de overhead em suas análises e não apenas os de

³ Os custos indiretos de produção são todos os custos de manufatura que estão relacionados ao objeto de custeio (produto em processo e em seguida aos produtos acabados), mas não podem ser atribuídos a ele de forma economicamente viável. Exemplos incluem suprimentos, materiais indiretos como lubrificantes, mão-de-obra indireta de produção como da manutenção da planta e de limpeza, aluguel da planta, seguro da planta, impostos de propriedade, depreciação da planta, e a remuneração dos gerentes da fábrica. Esta categoria de custos é também denominada custos indiretos de fabricação ou custos de overhead. Nós usamos custos indiretos de fabricação e custos de overhead mutuamente neste livro. Em inglês no original - tradução livre do autor.

produção, deixando claro que apesar de definirem apenas os de produção em sua obra, consideram a existência de overhead fora do ambiente produtivo.

Entretanto, os autores não deixam claro quais seriam esses overheads que não os de produção, o que é discutido com maiores detalhes em capítulo posterior. Neste momento se destaca que overhead de produção é por esses autores definido como sinônimo de custos indiretos de fabricação.

Hansen e Mowen (2005, p.42), entretanto, afirmam que o overhead é representado por todos os custos produtivos que não a mão-de-obra direta e o material direto. Na sequência é apresentada a definição desses autores, na íntegra, no original em inglês, a qual será analisada criticamente no Capítulo 3 do presente trabalho:

***Overhead:** all production costs other than direct materials and direct labor are lumped into one category called **overhead**. In a manufacturing firm, overhead is also known as factory burden or manufacturing overhead. The overhead cost category contains a wide variety of items. Many inputs other than direct labor and direct materials are needed to produce products. Examples include depreciation on buildings and equipment, maintenance supplies, supervision, material handling, power, property taxes, landscaping of factory ground and plant security.*⁴ (HANSEN; MOWEN, 2005, p.42) (grifo no original).

Nota-se no excerto anteriormente que para esses autores, o overhead é também nomeado por empresas de manufatura como *factory burden* ou *manufacturing overhead* e contém uma enorme variedade de itens. Alguns dos exemplos de overhead citados pelos autores são: depreciação dos prédios e equipamentos, manutenção, suprimentos, supervisão, manuseio de materiais, energia elétrica e segurança da planta.

Constata-se que as definições de Horngren *et al.* (2009, p.37) e Hansen e Mowen (2005, p.42) não são idênticas, uma vez que, por exemplo, se a depreciação de determinado equipamento, o qual produza somente um dos vários produtos de uma organização e que dessa forma, possa ser atribuído a ele, de forma clara, direta e objetiva, essa depreciação não seria considerada overhead

⁴ Overhead: todos os outros custos de produção que não os materiais diretos e a mão-de-obra direta são adicionados a uma categoria chamada overhead. Em uma empresa de manufatura, o overhead é também conhecido como *factory burden* ou overhead de manufatura. Essa categoria de custos contém uma grande variedade de itens. Muitos outros insumos que não a mão-de-obra direta e os materiais diretos são necessários para produzir produtos. Exemplos incluem a depreciação de edifícios e equipamentos, suprimentos de manutenção, supervisão, manuseio de materiais, energia, impostos sobre a propriedade, leiaute do chão de fábrica e a segurança da planta. Em inglês no original - tradução livre do autor.

na definição de Horgren (2009), mas seria na de Hansen e Mowen (2005). Um indício inicial de que o termo não se faz claro na literatura.

Em artigo publicado no periódico Harvard Business Review (HBR), Blaxill e Hout (1991, p.93) relaciona o overhead a todos os custos de pessoal de uma organização. Na sequência é apresentada a definição desse autor, na íntegra, do original inglês, a qual será detalhadamente discutida em capítulo posterior: “[...] *overhead is not only about cost; more fundamentally, it’s about process. (We define overhead as a company’s people-related cost, specifically, salaried people plus indirect and support wage earners.)*”⁵ (BLAXILL E HOUT, 1991, p.93).

Neste momento se faz relevante notar que essa definição difere substancialmente das anteriores, pois adicionaria aos custos de overhead, todos os custos com pessoal de uma organização, adicionando a esses custos, por exemplo, a mão-de-obra ligada diretamente à fabricação de determinado produto, o que não acontece em nenhuma das definições anteriormente apresentadas, outro um indício de que há confusão sobre o significado de tal termo na literatura.

Um conceito de overhead encontrado no periódico HBR e apresentado no excerto na sequência, no original em inglês, é o de Neuman (1975), no qual o overhead está relacionado (em uma indústria típica de bens de consumo, conforme exemplo dado por esse autor), às atividades desempenhadas pelos funcionários da contabilidade corporativa, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, planejamento, engenharia de produção, administração de vendas e marcas, ou seja, está relacionado, principalmente, às atividades desempenhadas ou recursos consumidos no ambiente corporativo.

Since overhead expenses are typically 70% to 85% people-related and most savings come from work-force reductions, cutting overhead does demand some wrenching decisions. [...] Many businessmen recognize that their overhead has grown prodigiously in recent years. Between 1950 and 1970 the number of nonproduction workers in manufacturing industry, for example, increased six times as fast as that of production workers. They now account for no less than 40% of all payroll costs. These people are engaged in an immense variety of activities. In a typical industrial or consumer goods company those that can fairly be called overhead make up such functions as corporate accounting, personnel, R&D, and planning, plus a good many sub functions of so-called

⁵ “[...] overhead não se trata apenas de custo; mas sobre os processos. (Definimos overhead como o custo da companhia relacionado às pessoas, especificamente, às assalariadas adicionadas dos assalariados indiretos e dos horistas de apoio.)” Em inglês no original - tradução livre do autor.

line organizations, such as plant engineering, sales administration, brand management, and so on.
⁶ (NEUMAN, 1975, p.117)

Apesar de Neuman (1975) não definir o termo overhead, nota-se que o autor o relaciona, principalmente, com as atividades desempenhadas no ambiente corporativo. Conceito que está mais alinhado aos encontrados em jornais e revistas e que serão na sequência apresentados (na Seção 1.2.3 - A inconsistência da concepção do vocábulo na sociedade, excluindo-se desta a literatura e o mundo empresarial do presente estudo), entretanto, ressalta-se que esse termo é distinto dos apresentados até o momento, mais um indicativo de que o termo não se faz claro na literatura.

Cooper e Kaplan (1990), ao discutirem sobre as vantagens da utilização do Custeio Baseado em Atividades, conceituam os custos de overhead; na sequência é apresentado o trecho do original em inglês, no qual os autores apresentam o termo:

Distortions from allocating factory and corporate overhead by burden rates on direct labor were minor; and the expense of collecting and processing data made it hard to justify more sophisticated allocation of these and other indirect costs. [...] Today, product lines and marketing channels have proliferated. Direct labor now represents a small fraction of corporate costs, while expenses covering factory support operations, marketing, distribution and other overhead functions have exploded. ⁷ (COOPER; KAPLAN, 1990, p.96)

Exposto o excerto anterior, observa-se que para Cooper e Kaplan (1990), os custos de overhead são sempre indiretos, apesar de não considerarem que todos os custos indiretos sejam overheads. Os autores adicionam também, que os gastos referentes ao suporte às operações fabris, gastos com marketing e distribuição dos produtos são custos de overhead.

⁶ As despesas de overhead são tipicamente de 70% a 85% relacionadas a pessoas e a maior parte das economias vem da redução na força de trabalho e assim, o corte de overhead demanda decisões difíceis. [...] Muitos empresários reconhecem que seu overhead cresceu prodigiosamente nos últimos anos. Entre 1950 e 1970, o número de trabalhadores na indústria, não relacionados à produção, por exemplo, aumentou seis vezes mais rápido do que a dos trabalhadores de produção. Eles agora correspondem a nada menos que 40% de todos os custos da folha de pagamento. Essas pessoas estão engajadas em uma imensa variedade de atividades. Em uma típica empresa industrial ou de bens de consumo aqueles que podem ser denominados de overhead desempenham funções tais como contabilidade corporativa, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, planejamento, além de uma série de funções de linha, como por exemplo engenharia de produção, administração de vendas, gestão da marca, e assim por diante. Em inglês no original – tradução livre do autor.

⁷ As distorções advindas da alocação do overhead de fábrica e corporativo por taxas (*burden rates*) sobre a mão-de-obra direta não eram relevantes; e o custo de coleta e processamento de dados tornou difícil justificar uma alocação sofisticada destes e de outros custos indiretos. [...] Hoje, as linhas de produtos e canais de marketing têm proliferado. A mão-de-obra direta agora representa uma pequena fração dos custos das empresas, enquanto as despesas de suporte às operações da fábrica, marketing, distribuição e outras funções de overhead explodiram. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Ao longo do trabalho, esses autores discutem sobre o overhead de produção (*manufacturing overhead*), sobre o qual afirmam que a maior parte dos overheads fabris estão associados às atividades ligadas ao controle e inspeção das matérias-primas, e à configuração da produção (*production setup*) para a utilização desta matéria-prima. Na sequência é apresentado o trecho no qual os autores fazem essa afirmação: “*The bulk of any factory’s overhead costs are associated with ordering parts, keeping track of them, inspecting them, and setting up to produce components.*”⁸ (COOPER; KAPLAN, 1990, p.99).

Posteriormente Cooper e Kaplan (1990, p.99) apresentam as despesas com marketing, as quais já haviam sido previamente definidas como custo de overhead; entretanto, neste ponto não apresentam apenas essas, mas também as administrativas e de vendas como sendo parte do overhead.

Deste modo, para solidificação da situação-problema do presente trabalho, registra-se que Cooper e Kaplan (1990) consideram as despesas gerais e administrativas, bem como as de marketing, como custos de overhead corporativos.

Concluídas as ressalvas referentes às despesas administrativas e de marketing, Cooper e Kaplan (1990) apresentam também os demais custos corporativos como sendo de overhead (*other corporate overhead costs*). Os outros custos de overhead não são definidos explicitamente pelos autores, mas sim apresentados na forma de exemplos, conforme trecho na sequência, do original em inglês:

*For example, Weyerhaeuser’s financial services department analyzed all the activities it performed, including database administration, general accounting, accounts payable and receivable, and invoicing, to determine which factors create demands for them. [...] Similarly, companies engaged in major product development and process improvements should attribute the costs of design and engineering resources to the products and product lines that benefit from them.*⁹ (COOPER; KAPLAN, 1990, p.100)

⁸ A maior parte dos custos de overhead de qualquer fábrica estão associados com a encomenda de peças, o seu controle, fiscalização e a configuração da produção. Em inglês no original – tradução livre do autor

⁹ Por exemplo, o departamento financeiro da Weyerhaeuser analisou todas as atividades realizadas na empresa, incluindo a administração de banco de dados, contabilidade geral, contas a pagar e a receber e faturamento, para determinar quais os fatores que criam demandas para eles. [...] Da mesma forma, empresas envolvidas no desenvolvimento de produtos e melhorias de processo devem atribuir os custos dos recursos de design e de engenharia para os produtos e linhas de produtos que se beneficiam deles. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Apresentadas as distinções dos custos de overhead feitas por Cooper e Kaplan (1990), overhead de produção, despesas administrativas e de marketing e os demais custos de overhead corporativos, pode-se verificar que, para esses autores, o overhead é representado, principalmente por custos indiretos de produção, sobretudo os associados às atividades ligadas ao processo controle e inspeção das matérias-primas e de configuração da produção, adicionados dos gastos com as rotinas da administração central e marketing, administração dos bancos de dados, contabilidade geral e rotinas de desenvolvimento de produtos.

Apesar desses autores também não definirem o termo, nota-se que por conceituarem o overhead como os custos associados às atividades ligadas ao processo controle e inspeção das matérias-primas e de configuração da produção, adicionados dos gastos com as rotinas da administração central e marketing, esse conceito é também distinto dos outros apresentados, por considerar como overhead, por exemplo, as despesas de marketing; outro indício de que o termo não se faz claro na literatura.

Miller e Vollmann (1985, p.145) também fazem um recorte em seu artigo, definindo apenas o overhead de manufatura, que de acordo com os autores, representa todos os custos diretos e os alocados de manufatura (ou seja, estes últimos custos indiretos), que não a mão de obra direta e materiais adquiridos. Após esta definição, os autores destacam como exemplos de overhead: a mão de obra indireta, as despesas administrativas de produção e a ela alocadas (como por exemplo os serviços compartilhados e escritórios corporativos), os seguros e a depreciação de equipamentos de produção, a energia elétrica da planta, a engenharia de produção e outras despesas relacionadas à cadeia de suprimentos e à movimentação de matérias primas.

Na sequência é apresentada a definição desses autores, na íntegra, do original em inglês, a qual será analisada criticamente no Capítulo 3 do presente estudo, mas que se faz relevante neste momento, para a caracterização da situação problema desse estudo:

In principle, manufacturing overhead is easy to define: it includes all the direct and allocated costs of manufacture other than direct labor and purchased materials. Among these costs are:

- *Indirect labor, including the wages of hourly workers who do not directly contribute to the manufacture of a product but consisting mostly of labor dedicated to materials handling, maintenance, quality control, and inspection.*

- *General and administrative expenses such as personnel administration, cost accounting, security, salaries for plant management, and direct labor supervision as well as corporate allocations for shared services and corporate staff.*
- *Facilities and equipment costs such as insurance, depreciation of plant equipment, and tooling. These costs also include rents and other facilities-related expenses such as energy and utility costs. (Note that in process-based industries, energy costs may comprise the single largest component of overhead and total costs. Our data suggest that energy accounts for about 4% of the total manufacturing costs for a typical plant in the electronics or machinery industries).*
- *Engineering costs such as the salaries of manufacturing, industrial, and other engineers concerned with the design and maintenance of the production process itself.*
- *Materials overhead costs, including those related to the procurement, movement (with the exception of those shop floor materials-handling costs relegated to the indirect labor category), and coordination of raw materials, components, subassemblies, and finished products. These costs also include the salaries of purchasing, production planning, receiving, stockroom, traffic, and manufacturing systems personnel.*¹⁰ (MILLER; VOLLMANN, 1985, p.145) (símbolos no original).

Em função do recorte escolhido por Miller e Vollmann (1985), o qual visa segregar dos custos totais de overhead, apenas o overhead de manufatura, em análise preliminar, causa estranheza a inclusão das despesas dos escritórios corporativos e com serviços compartilhados aos custos de overhead de produção. Todavia, neste capítulo não será discutida esta aparente contradição, mas sim o que estes autores consideram como overhead a fim de verificar se existe, ou não, divergências conceituais em relação aos demais autores apresentados.

Miller e Vollmann (1985) iniciam sua definição de overhead afirmando que este contempla todos os custos diretos e indiretos de manufatura, excluindo-se destes a mão de obra direta e materiais adquiridos. Conforme destacado anteriormente, ao detalhar com exemplos quais seriam estes

¹⁰ Em princípio, o overhead da produção é fácil de definir: inclui todos os custos diretos e alocados de manufatura, que a mão-de-obra direta e os materiais adquiridos. Entre esses custos estão: Mão-de-obra indireta, incluindo os salários dos trabalhadores horistas que não contribuem diretamente para a fabricação de um produto, mas consiste principalmente do trabalho dedicado ao transporte de materiais, manutenção, controle de qualidade e inspeção.

Despesas gerais e administrativas, tais como administração de pessoal, contabilidade de custos, segurança, salários da gestão da produção e supervisão da mão-de-obra direta, assim como a alocação dos serviços compartilhados e das áreas corporativas.

Custos de instalações e equipamentos, tais como seguros, depreciação de equipamentos e ferramentas. Estes custos também incluem alugueis e outras despesas como os custos de energia e preparação dos equipamentos. (Note que em indústrias de base, os custos de energia podem compreender o maior componente do overhead e do custo total. Nossos dados sugerem que as contas de energia representam 4% dos custos totais de produção de uma planta típica nas indústrias de eletrônicos e de maquinário).

Custos de engenharia, tais como os salários de produção e engenheiros envolvidos com o desenho e manutenção do processo de produção em si.

Custos de overhead de materiais, incluindo os relacionados com aquisição, movimentação (com exceção dos custos de manutenção dos materiais de chão de fábrica adicionados à categoria de mão-de-obra indireta), e coordenação de matérias-primas, componentes, subconjuntos e produtos acabados. Estes custos também incluem os salários do pessoal de compras, planejamento de produção, recepção, almoxarifado, tráfego de materiais e sistemas de pessoal de manufatura. Em inglês no original – tradução livre do autor.

custos, os autores adicionam também as despesas com os escritórios corporativos e os centros de serviços compartilhados alocados à produção. Sendo assim, pode-se afirmar que, para Miller e Vollmann (1985) o overhead representa as despesas administrativas da empresa alocadas à linha de produção e todos os demais custos produção, excluindo-se destes a mão de obra direta e os materiais adquiridos.

Apresentados os excertos de alguns dos artigos e livros considerados relevantes (em função de sua gama de publicações correlacionadas ao assunto, das instituições a qual seus autores representam, por serem citados de forma extensiva em trabalhos acadêmicos e por terem seus trabalhos publicados em periódicos de primeira linha) para essa análise preliminar e posterior elaboração da questão de pesquisa.

Observa-se que diversas definições e conceitos sobre o vocábulo overhead foram apresentadas, o que é um indício claro de que o termo não se encontra homogêneo na literatura. Na sequência é apresentado um sumário com as diferentes acepções do termo na literatura:

- Overhead contempla todos os custos com pessoal de uma companhia, sejam os assalariados diretos, sejam os funcionários de suporte. (adaptado de Blaxill e Hout, 1991);
- Overhead como sinônimo de custos indiretos de produção (adaptado de Horngren *et al.*, 2009);
- Overhead, relaciona-se com as atividades desempenhadas ou recursos consumidos no ambiente corporativo, principalmente, relacionado às despesas administrativas com contabilidade, pesquisa e desenvolvimento, planejamento, administração de vendas, gestão de marcas e engenharia de produção. (adaptado de Neuman, 1975);
- Overhead representa, principalmente, os custos indiretos de produção, sobretudo os associados às atividades de controle e inspeção das matérias-primas e configuração da produção, adicionados dos gastos com rotinas da administração central e de marketing, administração dos bancos de dados, contabilidade geral, além de rotinas de desenvolvimento de produtos. (adaptado de Cooper e Kaplan, 1990).

- Overhead considera todos os custos que não a mão-de-obra direta e o material direto, adicionados das despesas administrativas da empresa alocadas à unidade produtiva. (adaptado de Miller e Vollmann, 1985).
- Overhead representa todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto. (adaptado de Hansen e Mowen, 2005).

Apresentadas os seis distintos conceitos e definições encontradas em artigos publicados em periódicos de primeira linha e em livros relevantes de Contabilidade Gerencial e de Custos, fica clara a contradição ou divergência conceitual e terminológica sob a perspectiva acadêmica, já que, por exemplo, para Cooper e Kaplan (1990) o overhead de produção representa principalmente, os custos indiretos de produção, sobretudo os associados às atividades de controles e inspeção das matérias-primas e à configuração da produção.

E para Miller e Vollmann (1985), representa os custos de produção que não a mão-de-obra direta e os materiais diretos, adicionados das despesas administrativas da empresa alocadas à produção. Reafirmando o entendimento de que o termo não se encontra claro na literatura; esta contradição conceitual e terminológica é, portanto, o objeto de estudo da presente dissertação e será contemplada na questão de pesquisa deste estudo.

1.2.2 A indefinição conceitual e terminológica no mundo empresarial

Por se tratar de uma ciência social aplicada, a pesquisa em Contabilidade influencia e é influenciada pelas organizações e pelo comportamento organizacional. Desta forma, a indefinição conceitual e terminológica encontrada na literatura e destacada na seção anterior pode ser precursora ou consequência da aplicação do conceito de overhead nas organizações. Em função da relevância das empresas neste contexto, nesta terceira seção serão apresentados os resultados das entrevistas informais, exploratórias e não estruturadas realizadas com quatro altos executivos brasileiros, bem como uma definição dada por três diretores da firma de consultoria McKinsey, no periódico McKinsey Quarterly sobre o termo overhead.

Como consequência ou como precursora da indefinição acadêmica e social, o termo overhead também parece, em princípio, permanecer indefinido nas empresas. De acordo com o artigo

publicado por três diretores da consultoria McKinsey, em seu periódico McKinsey Quarterly, overhead é, aparentemente, sinônimo de despesas administrativas.

Na sequência é apresentado o trecho, do original em inglês, onde os autores mencionam tal termo: *“Much has been written about how to cut operating costs through “lean” and other techniques but not about how to apply disciplined cost reduction thinking to overhead functions, including finance, human resources, IT, and legal.”*¹¹ (NIMOCKS *et al.*, 2005).

Os autores do artigo publicado no periódico McKinsey Quarterly, conforme trecho reproduzido anteriormente, não expõem uma definição sobre o termo overhead, entretanto, pode-se interpretar que os autores abordam o overhead como as tarefas desempenhadas na organização que compõem suas despesas administrativas, divergindo das definições encontradas, até o momento, na literatura.

Em entrevistas informais, exploratórias e não estruturadas, com quatro altos executivos brasileiros, sendo: (a) dois de uma multinacional norte-americana da indústria do alumínio (o diretor de planejamento estratégico e o gerente de planejamento financeiro) e (b) dois de uma das maiores empresas brasileiras do ramo de construção civil (o diretor e o gerente de planejamento financeiro), diferentes conceitos sobre overhead foram identificados, os quais foram sumarizados em três grupos e (c) adicionados da definição apresentada no artigo escrito pelos três diretores da consultoria McKinsey.

- (a) Overhead representa toda a estrutura administrativa alocada nos escritórios centrais e nos escritórios das unidades produtivas, não contemplando gastos com pessoal ligado à produção (o diretor utilizou o termo “chão de fábrica”), sejam eles trabalhadores braçais, engenheiros ou supervisores da produção (resumo elaborado com base na entrevista realizada com o diretor de planejamento estratégico e com o gerente de planejamento financeiro da indústria do alumínio que, apesar de possuírem pequenas nuances entre suas falas, foram, em suma, semelhantes. Esta semelhança entre visões pode se dar, por exemplo,

¹¹ “Muito tem sido escrito sobre como reduzir os custos operacionais por meio do sistema de produção enxuta e de outras técnicas, mas não sobre como aplicar o pensamento disciplinado de redução de custos às funções de overhead, incluindo finanças, recursos humanos, TI e áreas jurídicas.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

em razão dos entrevistados representarem a mesma organização, a qual pode ter diretrizes sobre o overhead. Todavia, não foi o que se observou nas definições apresentadas pelos integrantes da empresa de construção civil, descritas na sequência.);

- (b1) Overhead considera os custos e despesas que não estejam atrelados diretamente a uma obra ou investimento da companhia (suma da entrevista elaborada com o diretor de planejamento financeiro do setor de construção civil);

- (b2) Overhead contempla todos os custos que não estejam atrelados diretamente a uma obra e toda a estrutura de suporte para a concretização da mesma, escritórios de obras pré-operacionais, gerência de vendas, jurídica e financeira. Quando da consolidação de um negócio, o overhead é então apresentado como a estrutura administrativa criada para dar apoio a esse negócio (sinopse da definição apresentada pelo gerente do setor de construção civil); e

- (c) Overhead contempla, preponderantemente, as despesas administrativas de uma organização (adaptado do artigo publicado por três diretores da McKinsey, Nimocks et al., 2005).

É possível observar-se nas sinopses apresentadas que para os dois executivos da indústria do alumínio (diretor de planejamento estratégico e gerente de planejamento financeiro), o conceito de overhead está diretamente ligado aos escritórios administrativos, seja na matriz ou nos escritórios alocados dentro da fábrica, onde estão alocadas as controladorias de fábrica, gerência de recursos humanos da operação, compras, entre outras áreas. Nota-se que os entrevistados não consideram como overhead: engenheiros, supervisores ou qualquer outro custo de mão-de-obra que não esteja alocado nos escritórios das plantas ou despesas dos escritórios centrais; consideram, entretanto, o gerente da planta como overhead.

Os diretores da consultoria McKinsey, entretanto, apresentaram o overhead como as tarefas desempenhadas dentro da estrutura administrativa da organização, ou seja, consideram como overhead a estrutura administrativa da empresa, seja das áreas financeiras, de recursos humanos, de tecnologia da informação ou jurídica e legal, deixando de considerar os custos de overhead que estão alocados dentro ou em suporte direto ao ambiente produtivo.

Em contrapartida à definição apresentada pelos executivos da indústria do alumínio e da consultoria McKinsey, os integrantes do ramo de construção civil desconsideram do overhead todos os gastos ligados às obras pré-operacionais, sejam eles referentes à produção ou administração destas obras. Para o diretor do ramo da construção civil, os gastos com a administração dos investimentos, ou projetos operacionais, também não são considerados overhead; sendo assim, apenas as despesas da *Holding* comporiam os custos de overhead; para o gerente do mesmo setor, por outro lado, quando uma obra se transforma em um ativo a ser explorado pela companhia, todas as despesas administrativas e custos administrativos passam a compor o overhead total da empresa.

Expostas essas distintas interpretações do termo, nota-se que em uma pesquisa prévia, o termo também não se encontra claro no mundo empresarial. Essa constatação serve de base para caracterização da situação-problema do presente estudo, no entanto, não é objeto desse estudo verificar e analisar as diferentes interpretações sobre o termo no mundo empresarial, mas sim analisar se realmente há distintas perspectivas na literatura, suas nuances, suas utilidades e se apresentam as características qualitativas fundamentais e de melhorias da informação contábil.

1.2.3 A inconsistência da concepção do vocábulo na sociedade, excluindo-se desta a literatura e o mundo empresarial

Conforme anteriormente discutido, no presente trabalho se buscou trazer à tona a indefinição conceitual e terminológica do termo overhead na sociedade, na literatura e nas empresas, apesar do foco desse estudo ser as diferentes acepções notadas na literatura. Deste modo, para se observar a existência desta imprecisão na sociedade foram utilizadas nesta seção, publicações não científicas de grande circulação mundial e nacional como: dicionários relevantes da língua portuguesa (Aurélio, Houaiss e Michaelis), artigos de jornal e revista de circulação mundial (Financial Times, The New York Times e The Economist) e uma definição publicada pelo Ministério da Saúde em seu manual técnico do programa nacional de gestão de custos, o qual, de acordo com o ministério citado “[...] pretende difundir, em nível nacional, aspectos importantes e benefícios que a gestão de custos proporciona às instituições de saúde.” (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006, p.5)

Conforme afirmado anteriormente, em função da utilização de fontes de informação de grande circulação mundial (a revista britânica *The Economist*, o jornal norte-americano *The New York Times* e o periódico inglês *Financial Times*), como de fontes nacionais (dicionários de referência da língua portuguesa e Ministério da Saúde), nesta seção não se fará distinção entre sociedade mundial ou brasileira e utilizar-se-á apenas o termo sociedade.

Na mesma linha que a definição do Dicionário Aurélio; Holanda, (2009), previamente apresentada, na qual o overhead era tratado como todos os custos de manufatura que não os relacionados ao trabalho e aos materiais, o Dicionário Michaelis da língua portuguesa afirma: “Overhead: diz-se das despesas operacionais de um negócio, que não as relativas ao trabalho e aos materiais.” (WEISZFLOG, 1998).

Já o dicionário Houaiss expõe uma definição um pouco mais detalhada, porém confusa sobre o termo, afirmando que overhead é o “[...] conjunto de despesas operacionais, a parcela de uma produção cujos custos por unidade produzida não estão prontamente consignados, por não se referirem ao trabalho nem à matéria-prima.” (HOUAISS *et al.*, 2004).

Ainda que ambas as definições não se validem como definições técnicas, em função da grande circulação destes dicionários na sociedade, a existência dessas distintas significações podem impactar na disseminação da confusão sobre o termo overhead na sociedade e assim, se faz relevante uma breve discussão sobre suas diferenças.

Nota-se que a definição apresentada por Weiszflog (1998), por ser idêntica a de Holanda (2009), considera o overhead como todos os custos de manufatura que não os relacionados ao trabalho e aos materiais, a qual é bastante distinta das definições técnicas do termo até o momento discutidas e apresentadas, pois desconsidera toda a mão de obra e os custos com materiais do overhead.

Muitos dos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial apresentam capítulos específicos sobre a mão-de-obra direta e do material direto, como por exemplo, em Eliseu Martins (2010), Horngren *et al.* (2009), Hansen e Mowen (2005), Zimmerman (2002) e Matz *et al.* (1967) e alguns autores, como por exemplo Hansen e Mowen (2005) e Miller e Vollmann

(1985), consideram que os custos de overhead de produção sejam representados pelos custos de manufatura que não os relativos à mão-de-obra direta.

À luz do que foi anteriormente exposto é possível imaginar-se que Holanda (2009) e Weiszflog (1998) buscassem definir o overhead como as despesas operacionais (custos de manufatura) que não a mão-de-obra direta ou o material direto, entretanto, por não falarem em mão-de-obra direta e material direto, mas sim em trabalho e materiais, excluindo assim, tanto os custos diretos quanto indiretos da definição referentes a esses recursos da definição, nota-se que essas definições estão em sentido contrário às definições técnicas apresentadas anteriormente, aumentando a confusão sobre a definição de tal termo.

A definição de Houaiss *et al.* (2004), apesar de bastante confusa é um pouco mais específica e, aparentemente (já que, por ser bastante confusa, outras interpretações poderiam ser realizadas), definem overhead como todos os custos indiretos de manufatura.

Nota-se que Houaiss (2004) *et al.* inicialmente descrevem o overhead como o “[...] conjunto de despesas operacionais, a parcela de uma produção cujos custos por unidade produzida não estão prontamente consignados [...]”, ou seja, entende-se dessa assertiva que ao falarem de custos que não estão prontamente atribuídos (consignados, nas palavras daquele autor) às unidades produzidas, ele se refere aos custos indiretos.

Ao final da definição, entretanto, o autor afirma que esses são indiretos por não se referirem ao trabalho nem à matéria-prima, o que certamente confunde o leitor, pois não se referir ao trabalho nem à matéria-prima, em nada influencia na relação dos custos com a entidade objeto de custeio (ou seja, não diz se ele é direto ou indireto).

Um exemplo bastante simples seria sobre os supervisores de produção de uma fábrica onde vários produtos sejam produzidos. Se esses supervisionarem todas as linhas de manufatura, essa mão de obra seria um custo indireto referente ao trabalho. Essas distintas definições encontradas nos dicionários, principalmente as duas primeiras Weiszflog (1998) e Holanda (2009), que diferem substancialmente das encontradas, até o momento, na literatura, são um indício

importante de que o termo overhead pode também não estar claro na sociedade, excluindo-se desta a literatura e o mundo empresarial.

Em 1º de junho de 2011, na seção de debatedores do The New York Times, dois professores da Universidade da cidade de Nova Iorque escrevem sobre os exacerbados gastos com overhead nos hospitais norte-americanos no artigo intitulado: “*Eliminate Unneeded Overhead*”. Neste artigo, os professores David Himmelstein e Steffie Woolhandler afirmam que a eliminação do overhead desnecessário à operação dos hospitais economizará US\$100 bilhões/ano aos cofres norte-americanos.

Na visão dos autores, o overhead representa apenas a estrutura administrativa corporativa necessária (ou não, de acordo com os mesmos) para manter os hospitais em funcionamento. Na sequência é apresentado um breve trecho do original em inglês, onde os autores ressaltam o que foi anteriormente afirmado: “[...] *Hospitals also devote a quarter of their revenue to overhead, nearly twice what’s needed. Vast marketing departments and whole buildings that house highly paid financial schemers are the norm in our medical centers.*”¹² (HIMMELSTEIN e WOOLHANDLER, 2011).

Apesar de não exibirem uma definição sobre o termo, nota-se ao longo do artigo e também no trecho anteriormente apresentado, que para esses autores, o overhead é representado, principalmente, pela estrutura administrativa corporativa (despesas administrativas) dos hospitais (no caso do artigo apresentado). Por se tratar de um jornal de grande circulação nos Estados Unidos e fora dele, a definição apresentada no The New York Times certamente impacta no entendimento do termo pela sociedade sendo outro indício de que o termo overhead pode não estar claro na sociedade, excluindo-se desta a literatura e as empresas.

O jornal inglês Financial Times publicou no mesmo mês (junho de 2011), uma matéria sobre as fusões na indústria farmacêutica, as quais prometiam aos seus acionistas a redução do overhead

¹² “[...] Os hospitais também destinam um quarto de sua receita para o overhead, aproximadamente o dobro do que é necessário. Vastos departamentos de marketing e edifícios inteiros que hospedam financistas muito bem pagos são a norma em nossos centros médicos.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

com o processo de fusão. De acordo com a matéria publicada, as empresas analisadas têm conseguido atender às expectativas de seus acionistas por apresentarem redução nas linhas de despesas de vendas e despesas administrativas da demonstração do resultado do exercício. Na sequência é apresentado um trecho do artigo, no original em inglês, onde essas assertivas ficam explícitas:

*A big justification for the mergers that have consolidated the global pharm industry was that overhead costs would be cut... has consolidation delivered on this promise? [...] The answer, so far, is a conditional yes. At the six largest drug companies by sales (Pfizer, Novartis, Roche, Merck, GlaxoSmithKline and Sanofi) there has been a clear cost reduction trend in the sales, general and administration line on the income statement.*¹³ (TEMPLEMAN, 2011)

Destaca-se que nesse artigo publicado pelo jornal Financial Times, apesar dos autores não apresentarem uma definição sobre o termo overhead, o conceituam, pois ao analisarem se uma organização reduziu ou não esses custos, o fazem a partir da redução nas linhas de despesas de vendas e despesas administrativas da Demonstração de Resultados do Exercício.

De acordo com Iudícibus *et al.* (2010, p.507) as despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como: marketing, distribuição, pessoal da área de vendas, pessoal administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, gastos estimados com garantia de produtos vendidos, perdas estimadas dos valores a receber, perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa, etc.

Já as despesas administrativas são, na visão de Iudícibus *et al.* (2010, p.506), os gastos pagos ou incorridos, para direção ou gestão da empresa, e constituem-se de várias atividades gerais que beneficiam todas as fases do negócio ou objeto social. Constam dessa categoria itens como honorários da administração (Diretoria e Conselho), salários e encargos do pessoal administrativo, despesas legais e judiciais, material de escritório, entre outros.

À luz do detalhamento das despesas administrativas e despesas de vendas de Iudícibus *et al.* (2010) anteriormente apresentadas, observa-se que o conceito de overhead apresentado no jornal

¹³ Uma justificativa para as fusões que consolidaram a indústria farmacêutica global era que os custos de overhead seriam reduzidos... a consolidação tem entregado essa promessa? [...] A resposta, até agora, é um condicional sim. Nas seis maiores empresas farmacêuticas por vendas (Pfizer, Novartis, Roche, Merck, GlaxoSmithKline e Sanofi), há uma tendência clara de redução de despesas de vendas e administrativas na Demonstração de Resultado do Exercício. Em inglês no original – tradução livre do autor.

inglês Financial Times, também de grande relevância global, mais uma vez difere das encontradas nos dicionários, bem como das definições da literatura apresentadas até o momento. Mais um indício importante de que o termo não se faz claro na sociedade, excluindo-se desta a literatura e as empresas.

Em 26 de junho de 2011, o termo overhead é mais uma vez citado no jornal The New York Times. A matéria tem como foco principal a redução de 18% da receita da empresa norte-americana Kimberly Clark, no 1º semestre de 2011 em comparação com a do ano anterior. Em entrevista para o jornal, o presidente da companhia, Thomas J. Falk apresenta como principal ação da empresa, para melhoria do resultado anual, a redução do overhead e como consequência do mercado, as taxas de câmbio favoráveis devem ser o segundo ponto de melhoria no resultado da empresa.

Na sequência é apresentado o trecho, do original em inglês, onde o autor cita o termo: “[...] *the commodity cost environment has gotten worse over the last three months, but that the company was keeping its full-year outlook because it planned to reduce overhead costs and should benefit from favorable currency exchange rates.*”¹⁴ (RUSSELL, 2011), entretanto, o presidente da empresa e o jornalista não deixam claro o que, exatamente, é o overhead a ser reduzido.

Nota-se que nesse artigo de Russell (2011), não foi elucidado ao leitor a definição de tal termo. Essa falta de esclarecimento sobre o termo pode dar a impressão de que a compreensão do vocábulo é clara e concisa para a sociedade como um todo, o que também acontece em diversos trabalhos científicos a serem discutidos posteriormente.

Em uma matéria bastante atual da revista The Economist 4/08/2012, o termo overhead é citado em um artigo intitulado *The college-cost calamity*, onde a discussão gira em torno dos grandes déficits das universidades norte-americanas sem fins lucrativos. Na sequência o trecho desse artigo, do original em inglês onde o termo é citado:

¹⁴ “[...] o ambiente de custos das commodities tem piorado ao longo dos últimos três meses, mas a empresa visa manter sua perspectiva para o final do ano, pois planeja reduzir os custos de overhead, além do benefício das taxas de câmbio favoráveis.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Public universities, with more centralized leadership, find it easier to consolidate. New Jersey is merging its medical college into Rutgers University, and there are four sets of merges in Georgia alone. One will combine Augusta State and Georgia Health Sciences universities, and will strip administrative costs and overheads.¹⁵ (THE ECONOMIST, 2012, p.58)

Observa-se que o termo overhead é mais uma vez citado, sem qualquer explicação complementar sobre o seu significado, considerando que o leitor saiba claramente sua definição. Apesar de não haver conceituação do termo no artigo apresentado, o que se pode inferir é que para esse autor, aparentemente, os custos administrativos não fazem parte do overhead, o que destoa de alguns dos artigos de jornal anteriormente apresentados e de algumas das definições da literatura apresentadas até o momento.

Não só na mídia privada, mas também no governo, o termo overhead é citado e, mais uma vez, apresenta uma diferente definição. Nas normas e manuais técnicos da editora do Ministério da Saúde publicadas no site Portal da Saúde, o termo overhead foi descrito por meio de uma citação de Falk (2001).

Falk (2001) descreve overhead como sendo todos os gastos de produção utilizados para manter em funcionamento o local onde um serviço é realizado, desconsiderando os gastos com mão-de-obra direta, o material direto e o capital amortizado, apresentado erroneamente pelo autor como custo de capital ao se referir à depreciação, já que a depreciação é, na verdade, capital amortizado e não custo de capital.

Na sequência é exposto o trecho do manual técnico da editora do Ministério da Saúde (2006) onde a definição de overhead é apresentada:

[...] quatro tipos de custos precisam ser identificados: 1) pessoal: ligado diretamente à produção do centro de custos; 2) material direto: incorporado diretamente ao produto ou sua produção; 3) overhead: todos os outros gastos de produção utilizados para manter o local em funcionamento onde o serviço é realizado; 4) custo de capital (sic): depreciação referente a aquisições e custos de manutenção associado aos bens imóveis diretamente dedicados à produção do centro de custos. (MINISTÉRIO DA SAÚDE, 2006).

¹⁵ “As universidades públicas, com lideranças centralizadas, são mais fáceis de se consolidar. New Jersey está fundindo a sua faculdade de medicina em Rutgers University, e só na Geórgia há quatro conjuntos de fusões. Uma vai combinar a Augusta State e as universidades da Geórgia em Ciências da Saúde, reduzindo os custos administrativos e overheads.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Observa-se que a definição utilizada pelo Ministério da Saúde assemelha-se a algumas das definições encontradas na literatura contábil, por exemplo, a de Hansen e Mowen (2005) que considera o overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto. A única diferença é que na definição utilizada pelo Ministério da Saúde (2006), são também desconsiderados do overhead os gastos com o capital amortizado, o que não ocorreu em nenhuma das definições dos autores acadêmicos destacados até o momento.

Em função do pretense caráter elucidativo do manual técnico de custos, publicado pelo Ministério da Saúde em seu programa nacional de gestão de custos, a inconsistência da definição apresentada em relação às demais definições se faz relevante, pois é mais um indício importante de que o termo overhead pode não estar claro na sociedade, excluindo-se desta a literatura e as empresas, as quais foram anteriormente apresentadas.

Apresentadas as acepções dos dicionários Aurélio, Michaelis e Houaiss, dos artigos de jornal e revista e do Ministério da Saúde, cinco diferentes interpretações sobre o termo se apresentam:

- Overhead como sendo todos os custos de manufatura de uma entidade exceto os relativos ao trabalho ou aos materiais (adaptado dos dicionários Aurélio e Michaelis);
- Overhead como sendo todos os custos indiretos de produção (adaptado do dicionário Houaiss);
- Overhead representado pela estrutura administrativa necessária para manter a organização (hospital no caso do artigo) em funcionamento (adaptado do jornal The New York Times – Julho/2011);
- Overhead como sendo as contas representativas de despesas administrativas e de vendas da Demonstração do Resultado do Exercício (adaptado do periódico Financial Times – Junho/2011);
- Overhead representado por todos os gastos de produção incorridos para manter o local onde um serviço é realizado em funcionamento, desconsiderando-se os gastos com pessoal ligado diretamente à produção, materiais diretos e ao capital amortizado. (adaptado dos Manuais Técnicos do Ministério da Saúde, 2006).

Apresentadas as cinco distintas interpretações encontradas em veículos de comunicação de grande circulação e pelo Ministério da Saúde do Brasil, fica explícita a inconsistência da definição do vocábulo overhead na sociedade (frisando-se mais uma que foram excluídas da sociedade, a literatura e o mundo empresarial, os quais foram anteriormente discutidos), inconsistência que será o objeto de estudo da presente dissertação.

Destaca-se também que nos artigos de jornal e revista, os autores utilizam o termo overhead como se a palavra fosse de uso corriqueiro, uma vez que não apresentam ao leitor o conceito, a definição ou qualquer explicação adicional sobre o termo. Nessa análise preliminar, entretanto fica demonstrado que nem mesmo os autores desses artigos estão em consenso sobre o real significado de tal termo.

Para aumentar a confusão, os dicionários apresentam definições bastante diferentes das que parecem ter sido utilizadas pelos autores desses jornais e revistas; as quais diferem, também, das definições acadêmicas discutidas até o momento.

Conclui-se que a indefinição conceitual e terminológica presente na sociedade e nas organizações pode ser função da falta de consenso acadêmico sobre o termo overhead, ou, alternativamente, as diferentes utilizações do vocábulo na sociedade e nas empresas podem gerar a indefinição acadêmica.

De qualquer forma, considerando-se as divergências conceituais e terminológicas encontradas nas definições citadas neste capítulo, se faz clara a necessidade de um estudo abrangente sobre o termo overhead a fim de entender se, no mínimo, há algum tipo de consenso entre os autores pesquisados, na abordagem por eles utilizadas na elaboração de suas definições (ou seja, entender com quais tipos de gastos relacionam tal termo). Busca-se observar também, se a literatura apresenta elucidacões adicionais sobre a origem e a utilidade do termo e se as definições existentes possuem as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil.

1.3 Questão de Pesquisa

De acordo com Eliseu Martins e Rocha (2010, p. 8), a pesquisa em ciências sociais aplicadas, mais especificamente em Contabilidade, na qual o conhecimento é aplicado na prática nas organizações, é preciso que os termos (palavras e expressões) estejam muito bem definidos, por dois principais motivos: (a) para a construção de uma estrutura conceitual forte, com bases teóricas robustas e (b) para que as mensagens sejam compreendidas corretamente pelas pessoas, minimizando-se a ocorrência de ruídos no processo de comunicação.

Eliseu Martins (2010, p.24) afirma que desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é imprescindível que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias, o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se ao nível de entendimento. Na visão desse autor, o que comumente se denomina um mero problema de terminologia, talvez fosse mais bem tratado como magno problema de terminologia. O autor afirma também que em todas as áreas, principalmente nas sociais (e econômicas em particular), há uma profusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para um única palavra.

Demo (1995, p.11), por sua vez, declara que tudo em ciência é discutível, sobretudo nas ciências sociais, não havendo teoria final, prova cabal, prática intocável, ou dado evidente. Isso na visão dele é uma característica, não uma fraqueza, o que fundamenta a necessidade inacabável da pesquisa, seja porque nunca se esgota a busca da verdade ou porque as maneiras como ela é tratada podem ser sempre questionadas.

Sob a afirmação de Demo (1995) pode-se entender que, por ser uma característica das ciências sociais nunca haverá um conceito único, mas também, que mesmo que da impossibilidade de um único conceito, já que a ciência está sempre em evolução e em um futuro esse conceito possa (e deva) ser questionado, há a necessidade de se bem definirem os termos. Conforme relatam Eliseu Martins e Rocha (2010) isso deve ser feito a fim de auxiliar a comunicação entre gestores, literatura e sociedade em geral, reduzindo as perdas de recursos econômicos no processo.

No caso específico da contabilidade, os termos bem definidos é o que possibilita transformar milhares, milhões ou até bilhões de transações ocorridas em determinado período, em alguns

quadros sinópticos seguidos de notas explicativas ou, em relatórios gerenciais compostos por tabelas resumo e algumas notas complementares. A demarcação do conteúdo dessa sinopse, entretanto, deve garantir que a informação gerada para os usuários (internos ou externos) seja útil.

Com o objetivo de delimitar o que seria uma informação contábil útil, no Brasil contemporâneo, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro observa que são características qualitativas fundamentais da informação contábil a relevância e a representação fidedigna.

De acordo com o mesmo pronunciamento, as características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade da informação contábil, consideradas por esse órgão como menos críticas, mas ainda sim, altamente desejáveis.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), à luz do Referencial Conceitual do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), destacam que informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão, afetando as decisões e/ou afetando as metas. A relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. A relevância semântica, por sua vez, é alcançada quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada e a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários.

Ficou demonstrado nas primeiras seções do presente capítulo que, apesar de estar presente na mídia, nos livros acadêmicos, nos artigos de revista e no vocabulário empresarial, não há consenso sobre o conceito nem sobre a definição do termo overhead. Esta imprecisão dificulta a formulação de uma estrutura conceitual robusta sobre custos, a comunicação acadêmica e empresarial, bem como a comunicação entre os demais membros da sociedade.

Apesar da impossibilidade de se ter um conceito único, uma vez que de acordo com Demo (1995), a ciência está sempre em evolução e em um futuro esse conceito possa (e deva) ser questionado, o CPC 00 apresenta as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil, também discutidas em Hendriksen e Van Breda (1999).

Eliseu Martins e Rocha (2010), por sua vez, ressaltam que é preciso que os termos (palavras e expressões) estejam muito bem definidos por dois principais motivos: para a construção de uma estrutura conceitual forte e para que as mensagens sejam compreendidas.

Desta forma, a existência de distintos conceitos e definições sobre overhead e a necessidade de se bem definirem os termos, mesmo que por ser uma característica da ciência social, nunca haverá uma definição única – a análise dos conceitos e definições existentes hoje na literatura à luz das características qualitativas da informação contábil descritas por Hendriksen e Van Breda (1999, p.96-97) e no CPC 00, direcionaram a questão de pesquisa do presente estudo:

A informação originada através dos distintos conceitos e definições de overhead possui as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil?

A questão de pesquisa apresentada demonstra que neste estudo se busca, inicialmente, observar e analisar, criticamente, as distintas definições e conceitos sobre o termo overhead à luz das características qualitativas fundamentais da informação contábil: relevância e representação fidedigna e também das características qualitativas de melhoria dessa informação: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, consideradas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como menos críticas, mas ainda sim, altamente desejáveis.

1.4 Objetivos da pesquisa

1.4.1 Objetivo geral

Formulada a questão de pesquisa, a partir dela se emoldura o objetivo geral presente estudo:

Identificar se informação originada através dos distintos conceitos e definições de overhead possui as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil.

1.4.2 Objetivos específicos

Apesar das características qualitativas da informação contábil, por serem parte da Teoria da Contabilidade, validarem-se tanto para informações societárias quanto para informações gerenciais, destaca-se que o foco deste trecho da Teoria Contábil é a informação para fins societários. Há portanto, a possibilidade de que uma informação gerencial seja útil para a gestão, mesmo sem atender a todos atributos qualitativos da informação contábil apresentados em Hendriksen e Van Breda (1999, p.96-97) e no CPC 00.

Isso exposto, nota-se que uma informação contábil gerada através do cálculo do overhead, a qual não possua as características qualitativas da informação contábil possa, ainda sim, ser útil à gestão. Entretanto, para que isso fique claro, é importante que o autor explicita, detalhadamente, a utilidade de tal termo da forma que o define (ou conceitua), ou seja, que apresente o por que e o como ele é útil para a gestão. Seria importante, mas não imprescindível, que os autores apresentassem a origem desse termo, para que o leitor, à luz da sua história, pudesse melhor compreendê-lo. Assim sendo, chega-se ao segundo objetivo da pesquisa.

1) **Verificar se os autores pesquisados apresentam a origem do termo e a sua utilidade, ou seja, se explicitam de onde ele vem e para que ele serve.**

Constatou-se nos trabalhos consultados até o momento, que os autores valeram-se de distintas abordagens na elaboração de suas definições e conceitos de overhead. Alguns compararam-no aos custos indiretos (por exemplo HORNGREN *et al.*, 2009), outros às atividades ligadas ao processo controle e inspeção das matérias-primas, além das funções de administração central e de marketing (por exemplo COOPER e KAPLAN, 1990), entre outras.

Tendo em vistas as distintas relações que os autores apresentados fizeram entre o overhead e outros elementos de custos, na sequência são apresentadas as quatro abordagens encontradas, até o momento, nos conceitos e definições anteriormente apresentados:

- **Abordagem Funcional:** considera os conceitos e definições baseados na relação dos custos de overhead com as funções, processos e atividades desempenhadas na

organização, isto é, na relação dos custos de overhead com as rotinas de produção, administração, distribuição etc. Um exemplo desta abordagem é a definição apresentada por Cooper e Kaplan (1990) a qual apresenta o overhead como as atividades ligadas ao processo controle e inspeção das matérias-primas, além das funções de administração central e de marketing, entre outras.

- **Abordagem Primária:** abrange os conceitos e definições fundamentadas na natureza dos recursos econômicos utilizados (representados na contabilidade por elementos de custo ou rubricas contábeis), ou seja, na interação dos custos de overhead com os elementos de produção e de administração: matéria prima, mão-de-obra, material de escritório, etc. Um exemplo desta abordagem é a definição dada por Blaxill e Hout (1991), a qual considera como overhead, todos os custos e despesas relacionados à mão-de-obra.

- **Abordagem Relacional:** considera os conceitos e definições embasadas na relação do overhead com a entidade objeto de custeio, isto é, na similaridade dos custos de overhead com as classificações de custos em diretos ou indiretos. Um exemplo desta abordagem é a definição apresentada por Horngren *et al.* (2009), a qual considera como overheads, todos os custos indiretos de produção.

- **Abordagem Mista:** abrange os conceitos e definições baseados na relação dos custos de overhead com as funções desempenhadas na organização (abordagem funcional) e à natureza do recurso econômico (abordagem primária). Um exemplo desta abordagem é a definição dada por Hansen e Mowen (2005), a qual considera como overhead, todas as despesas que não a mão-de-obra direta o material direto. O autor cita como exemplos, tanto recursos econômicos (suprimentos de manutenção e energia), quando atividades (supervisionar a produção e manusear materiais).

À luz dessas distintas abordagens chega-se ao segundo objetivo específico da presente pesquisa:

- 2) **Identificar qual a abordagem utilizada pelos autores na elaboração de seus conceitos e definições e também, verificar se além das quatro abordagens encontradas até o momento, outras estão presentes na literatura.**

1.5 Justificativas da pesquisa

Para Lakatos e Marconi (1992, p. 103), a justificativa é uma exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa. Tendo em vista essa definição, são explicitadas, nessa seção, as razões (teóricas e práticas) que tornam relevante a realização do presente trabalho.

Eliseu Martins e Rocha (2010, p. 8) relatam que a pesquisa em ciências sociais aplicadas, mais especificamente em Contabilidade, na qual o conhecimento é aplicado na prática nas organizações, é preciso que os termos (palavras e expressões) estejam muito bem definidos, por dois principais motivos: (1) para a construção de uma estrutura conceitual forte, com bases teóricas robustas e (2) para que as mensagens sejam compreendidas corretamente pelas pessoas, minimizando-se a ocorrência de ruídos no processo de comunicação.

Para Eliseu Martins (2010, p.24), desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é imprescindível que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias, o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se ao nível de entendimento. Na visão desse autor, o que comumente se denomina um mero problema de terminologia, talvez fosse mais bem tratado como magno problema de terminologia.

Esse autor destaca também que, em todas as áreas, principalmente nas sociais (e econômicas, em particular), há uma profusão de nomes para um único conceito e também conceitos diferentes para uma única palavra. E foi sobre esse enfoque, que se delineou a questão de pesquisa anteriormente apresentada.

À luz dos trechos anteriormente expostos, destaca-se que no caso das ciências sociais e econômicas e também, sob a ótica da gestão de empresas, a existência de termos bem definidos auxilia cientistas e/ou gestores a comunicarem-se sem grande perda de esforços no processo. Isso é também um motor que evoluam em suas bases teóricas e/ou análises, sem cair divagações ou discussões intermináveis acerca de descobertas já superadas.

No caso específico da contabilidade, os termos bem definidos é o que possibilita transformar milhares, milhões ou até bilhões de transações ocorridas em determinado período, em alguns quadros sinóticos seguidos de notas explicativas ou, em relatórios gerenciais compostos por tabelas resumo e algumas notas complementares.

Observa-se que a compressibilidade das informações contábeis constitui uma das condições essenciais para que sejam adequadamente utilizadas na pesquisa e no processo decisório – e esta necessidade de que os termos estejam muito bem definidos é a primeira e mais importante justificativa do presente trabalho. Uma informação que não seja compreendida de forma clara pelos usuários da informação contábil (internos ou externos) pode levar a decisões errôneas, acarretando em perdas econômicas, na forma de dispersão de esforços e/ou na perda de recursos financeiros.

Desmembrando a justificativa anteriormente em razões de ordem teórica e motivos de ordem prática, destaca-se que a razão de ordem teórica envolvida nessa justificativa está pautada na convicção de que a possível indefinição conceitual e terminológica do overhead na literatura seja um obstáculo para a formulação de uma base teórica robusta, dificultando a comunicação entre os pesquisadores, o ensino, a interpretação e a validade de trabalhos publicados, uma vez que, por utilizarem definições conceitualmente distintas, diferentes cálculos do overhead podem ser realizados e o mesmo pode, para alguns, representar um percentual de custos importante dentro das empresas, enquanto para outros pode não ser tão relevante.

Ao se discutirem os motivos de ordem prática observa-se que a possível existência de conceitos distintos sobre overhead na literatura, na sociedade e nas organizações pode ser função da falta de consenso acadêmico sobre o termo overhead, ou, alternativamente, as diferentes utilizações do vocábulo na sociedade e nas empresas podem gerar a indefinição acadêmica. De qualquer forma, nota-se que a indefinição conceitual e terminológica gera ruídos nas mensagens transmitidas da literatura para o mundo empresarial ou vice-versa, o que, na prática das empresas, prejudica a comunicação entre os gestores, a qualidade da informação e a tomada de decisão, certamente acarretando em perda de recursos econômicos.

Um exemplo quimérico, mas que poderia ser real, sobre o problema prático dos ruídos de comunicação influenciando na tomada de decisão, seriam as diferentes interpretações pelos acionistas da companhia Kimberly Clark sobre a declaração do presidente mundial da empresa (anteriormente apresentada, na Seção 1.2.3), para o jornal *The New York Times*: “[...] *the company was keeping its full-year outlook because it planned to reduce overhead costs [...]*”¹⁶ (RUSSELL, 2011).

Tendo em vista algumas das possíveis definições apresentadas sobre o overhead, por exemplo a de Horngren *et al.* (2009); overhead como sinônimo de custos indiretos e a de Neuman (1975), na qual o overhead está relacionado principalmente às despesas administrativas da organização. Quando o gestor da Kimberly Clark assegura que reduzirá os custos de overhead com o intuito de manter a projeção de resultado anual, um acionista que entenda overhead como sinônimo de custos indiretos poderia imaginar, por exemplo, que organização cortaria despesas com pessoal da supervisão da produção (normalmente custos indiretos) e que isso poderia prejudicar as operações da empresa.

Outro acionista, que concordasse com a definição de Neuman (1975), que vê o overhead como gastos relacionados principalmente às despesas administrativas da organização, poderia compreender que algumas despesas administrativas seriam reduzidas, o que poderia prejudicar o acompanhamento futuro da empresa, mas não prejudicar, de imediato, a produção. Estas possíveis distintas interpretações, fruto da indefinição conceitual, certamente poderiam levar os acionistas a tomarem decisões errôneas e talvez precipitadas sobre o assunto.

Uma visão que poderia, em primeira análise, ir em sentido contrário ao que foi anteriormente exposto é a de Demo (1995, p.11) que declara que tudo em ciência é discutível, sobretudo nas ciências sociais, não havendo teoria final, prova cabal, prática intocável, ou dado evidente. Isso, na visão dele, é uma característica, não uma fraqueza, o que fundamenta a necessidade inacabável da pesquisa, seja porque nunca se esgota a busca da verdade, seja porque as maneiras como ela é tratada pode ser sempre questionada.

¹⁶ “[...] A empresa visa manter sua projeção para o final do ano, pois planeja reduzir os custos de overhead [...].” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Sob a afirmação de Demo (1995) à luz das afirmações de Eliseu Martins (2010) e Eliseu Martins e Rocha (2010), entende-se que mesmo que seja uma característica das ciências sociais e que nunca haverá um conceito único, já que a ciência está sempre em evolução e em um futuro esse conceito possa (e deva) ser questionado, há a necessidade de se bem definirem os termos e isso deve ser feito a fim de auxiliar na comunicação entre gestores, literatura e sociedade em geral, reduzindo as perdas de recursos econômicos no processo.

Conforme anteriormente exposto, a existência de termos contábeis bem definidos é o que possibilita transformar milhares, milhões ou até bilhões de transações ocorridas em determinado período, em alguns quadros sinópticos seguidos de notas explicativas ou, em relatórios gerenciais compostos por tabelas resumo, havendo também a necessidade de que a informação contábil gerada com base nesses termos, seja útil (para usuários internos ou externos).

Com a necessidade de delimitar o que seria uma informação útil, no Brasil contemporâneo, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, observa que são características qualitativas fundamentais da informação contábil a relevância e a representação fidedigna.

De acordo com o mesmo pronunciamento, as características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade da informação contábil, consideradas por esse órgão como menos críticas, mas ainda sim, altamente desejáveis.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), à luz do Referencial Conceitual do FASB (*Financial Accounting Standards Board*), destacam que informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão, afetando as decisões e/ou afetando as metas. A relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. A relevância semântica, por sua vez, é alcançada quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada e a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários.

Nota-se então que este estudo se faz mais relevante por considerar, também, se a informação gerada através dos conceitos e definições dados por diversos autores é útil (à luz das

características qualitativas da informação contábil presentes em Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) e CPC 00.

Outra justificativa de ordem prática se apresenta quando se analisa o percentual de overhead em relação aos custos totais das empresas. De acordo Miller e Vollmann (1985, p.143), o total de overhead encontrado nas indústrias Norte-Americanas analisadas em seu trabalho corresponde a 35% dos custos de produção, enquanto nas empresas japonesas este percentual é de 26%. Destaca-se que essa justificativa não é pujante como as anteriores, tendo em vista que esse percentual de overhead depende diretamente do conceito de overhead utilizado pelos autores. Isso exposto, é possível que, para outro autor, esse percentual seja consideravelmente inferior ou superior, dependendo da sua definição e do ambiente analisado..

A na falta de trabalhos teóricos abrangentes sobre o termo, ou seja que detalhem-no um pouco melhor, apresentando, por exemplo, sua origem, sua utilidade ou mesmo que discutam as utilidades e os diferentes conceitos e definições apresentados pela literatura, principalmente (mas não só) na língua portuguesa, é mais uma justificativa desse estudo. Uma pesquisa realizada no banco de dados bibliográficos da FEA - USP (Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo) apontou apenas onze trabalhos que continham overhead entre as palavras-chave, no título ou no resumo; todos os trabalhos encontrados estavam em inglês.

Isso não quer dizer que o termo não seja amplamente utilizado em estudos acadêmicos (além de jornais, revistas não científicas e no vocabulário empresarial) e que não tenham sido encontrados diversos trabalhos em que esse termo fosse conceituado ou definido, pois apesar de não apresentarem o termo em suas palavras-chave, no título ou em seu resumo, muitos livros e artigos da área de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial, principalmente os com foco em custos, apresentam conceitos e/ou definição de overhead. Nota-se entretanto que até o momento, em nenhum dos trabalhos pesquisados, os autores apresentam sua origem, sua utilidade e a visão de outros pesquisadores com opiniões divergentes sobre seu significado.

Ou seja, em nenhuma das obras pesquisadas até o momento esse conceito foi explorado com detalhes, apresentando sua origem, sua utilidade para a pesquisa e para a gestão e as diferentes

definições apresentadas na literatura. Nesta análise inicial foram encontradas diversas definições, algumas claras e objetivas sobre o termo (por exemplo a de Horngren *et al.* 2009 que o considera como sinônimo de custos indiretos), entretanto, não se encontrou, até o momento, uma explicação sobre a origem e a utilidade de tal termo; o que é um dos objetivos desse estudo – observar se na literatura, os autores apresentam a origem e a utilidade do termo.

Tendo em vista o que foi apresentado na situação problema do presente estudo, pode-se afirmar que, na visão de muitos dos autores citados, acadêmicos ou não, bem como na visão dos gestores entrevistados, a mão-de-obra direta e a o material direto, em uma primeira análise, aparentemente fazem parte do overhead.

Sabendo-se também que muitos dos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial tratam detalhadamente da natureza e da apropriação da mão-de-obra direta e do material direto, como por exemplo: Eliseu Martins (2010), Horngren *et al.* (2009), Hansen e Mowen (2005), Zimmerman (2002) e Matz *et al.* (1967), destaca-se que esses são custos já foram amplamente discutidos na literatura contábil e há, até certo ponto, concordância entre os pesquisadores sobre a sua natureza e apropriação aos produtos e às suas unidades. À luz dessa constatação é de se esperar, com base nas afirmações anteriores, que boa parte das empresas, principalmente organizações de médio e grande porte, já controlem esses custos de forma aceitável.

Com base no que foi anteriormente exposto, mais um motivo de ordem prática desta pesquisa é delineado e baseia-se na gestão do overhead como fonte de vantagem competitiva. Esta afirmação está pautada na premissa de que as empresas, principalmente as médias e grandes, provavelmente já fazem boa gestão dos custos com mão-de-obra direta e com matérias primas, os quais, aparentemente não fazem parte do overhead. Isso se dá em uma constatação inicial e é possível que ao longo do trabalho, com a análise de diversas outras definições, essa afirmação não se valide.

A afirmativa de que a gestão e mensuração do overhead pode ser fonte de vantagem competitiva, por sua vez, está pautada também, na constatação de que existem poucos trabalhos acadêmicos específicos e detalhados sobre o tema, o que pode ser consequência da falta de aplicação prática de ferramentas de gestão do overhead nas organizações, ou, alternativamente, falta de teorização

sobre as práticas de gestão de overhead já aplicadas nas empresas – de uma forma ou de outra, a falta de ferramentas de gestão do overhead ou a ausência de teorização sobre o assunto se apresenta como mais uma justificativa da necessidade de se iniciar um trabalho científico sobre o tema.

Com o intuito de sumarizar as justificativas anteriormente citadas, nota-se que autores relevantes da contabilidade e os órgãos reguladores da prática contábil consideram de suma importância, que os termos estejam muito bem definidos e que existem características qualitativas para que a informação contábil seja considerada útil. Apesar de algumas das justificativas desse trabalho estarem pautadas na necessidade de se bem definirem os termos, observa-se que nunca haverá consenso pleno entre pesquisadores, gestores e sociedade, já que isso é uma característica da ciência social e que não deixa de ser um motivador para a evolução científica.

Em conjunto, as justificativas de ordem teórica e dos motivos de ordem prática apresentados são suficientes para justificar este estudo, ou seja, para demonstrar a necessidade de se discutir o overhead e de ser observado se os conceitos e definições apresentados são úteis à luz das características qualitativas da informação contábil, bem como de se analisar se os autores pesquisados apresentam a origem e a utilidade de tal termo.

1.6 Delimitações e limitações do estudo

Lakatos e Marconi (1992, p. 45) argumentam que é necessário evitar a eleição de temas muito amplos que ou são inviáveis como objeto de pesquisa aprofundada ou conduzem a divagações, discussões intermináveis, repetições de lugares-comuns ou descobertas já superadas. Eco (2001, p.10), corroborando com o posicionamento dos autores anteriormente e afirma que quanto mais se restringe o campo, melhor e com mais segurança se trabalha. Assim sendo, nesta seção serão definidos os limites de abrangência deste estudo.

O termo overhead é aparentemente utilizado em outras áreas do conhecimento além da Contabilidade e Administração, como por exemplo, em ciências da computação – na qual parece representar a utilização, em excesso, de recursos computacionais para executar uma determinada tarefa. O termo é também utilizado em Economia, onde parece representar os custos fixos de uma

organização, com a variante: *social overhead*, que em princípio representa os gastos com infraestrutura de determinado país ou região.

Aparentemente, o overhead é também utilizado em Engenharia de Produção, possivelmente na mesma linha que em ciências da computação, representando um processamento ou armazenamento em excesso, seja de tempo, materiais, informações, ou qualquer outro recurso utilizado para executar uma determinada tarefa dentro da linha de produção.

É importante destacar que, apesar de possíveis utilizações do termo overhead em outras áreas do conhecimento, o presente trabalho não pretende extrapolar a zona da conceituação e definição contábil do termo, mais especialmente dentro da Gestão Estratégica de Custos.

É também digno de nota que o conceito contábil de overhead pode ter sofrido alterações entre os diferentes períodos da história, ou seja, pode ter sido utilizado para definir, por exemplo, as despesas administrativas em determinado período e ter evoluído com o passar do tempo para custos de controle da produção, por exemplo. O presente estudo não busca avaliar a existência, ou não, desta evolução histórica. Ainda assim, é possível que a pesquisa bibliográfica revele alguma inferência sobre a evolução histórica do conceito.

No presente estudo optou-se também por não abordar as possíveis disparidades conceituais do termo overhead entre os diferentes países do globo. Existe a possibilidade de o termo ser utilizado de diferentes formas entre as diversas nações, entretanto, pela atual facilidade de acesso à informação e às publicações por autores de diferentes nações, além dos esforços (mais fortemente na Contabilidade Societária) de unificação da linguagem contábil, acredita-se que não deveriam existir amplas distinções sobre o termo nas diferentes regiões do globo.

Por ter foco nas definições acadêmicas do termo, mais especificamente na Contabilidade Gerencial e de Custos. É possível que a literatura contábil apresente duas vertentes sobre o overhead: a gerencial e a financeira, o que será observado neste estudo, entretanto, ressalta-se novamente que o foco deste estudo são as definições apresentadas pela Contabilidade Gerencial e de custos, mas que serão apresentadas, discutidas e analisadas, as definições da contabilidade financeira (caso hajam).

A análise detalhada do significado desse termo nas empresas é também uma limitação desse estudo, já que, conforme relatam Eliseu Martins e Rocha (2010, p.8) a pesquisa em ciências sociais aplicadas, mais especificamente em Contabilidade, o conhecimento é aplicado na prática, nas organizações, o que além de uma limitação é também uma sugestão a futuras pesquisas.

Apresentada a delimitação e as limitações do presente estudo, ou seja, restringido o campo desta pesquisa e apresentados seus limites, se faz necessária a descrição do caminho a ser percorrido para atingir os objetivos deste estudo e as classificações para conceber o seu devido rigor científico, os quais serão amplamente detalhados na Trajetória Metodológica do presente trabalho.

1.7 Formatação, referências bibliográficas e citações

Visando atender aos requisitos da publicação acadêmica, neste trabalho foram observadas, para efeito de formatação, referências bibliográficas, citações e outros, o disposto no Manual para Formatação e Edição de Dissertações e Teses (MARTINS, Gilberto *et al.*, 2008), documento eletrônico obtido através do site da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

Gilberto Martins *et al.* (2008), sugerem traduzir as citações em línguas estrangeiras e, em notas de rodapé, apresentar o texto original; nesse trabalho optou-se pelo inverso. Por ser foco desse trabalho a análise de diversos conceitos e definições, essa ressalva foi feita com o intuito de não perder nenhuma nuance na tradução, auxiliando futuras pesquisas sobre o tema, uma vez que as traduções podem, sempre, mudar o sentido do texto original. Contudo, os trechos apresentados no original em inglês foram traduzidos em notas de rodapé, a fim de cumprir os requisitos do manual, apresentado todos textos em língua portuguesa.

2 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

2.1 Introdução

De acordo com Richardson (1999, p.22), o método é o caminho da ciência para se alcançar um objetivo; já a metodologia, são as regras estabelecidas para o método científico. Corroborando com essa visão, Lakatos e Marconi (1985, p. 81), afirmam que o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permitem alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Em concordância com os autores anteriormente apresentados e adaptando os excertos a um olhar de ciência social aplicada, a metodologia pode ser entendida como as regras utilizadas para se arranjar um dado fenômeno focado na realidade, para níveis mais concretos de apreensão de suas características e peculiaridades. Isso significa que no caso do presente trabalho, é essencial o entendimento da trajetória utilizada (método) para a solução do problema apresentado e a resposta à questão norteadora dessa pesquisa.

O método, conforme destacado, pode ser entendido, como a trajetória para se chegar a um ponto desejado. É importante observar que, de acordo com Salomon (1999, p.153), o método científico por si só não produz conhecimento, entretanto, não há produção de conhecimento científico sem método. Desta forma, este capítulo, busca responder a questões como: o que fazer? como fazer? quais etapas a serem seguidas? Ou seja, visa delinear o caminho a ser percorrido a fim de se responder a questão de pesquisa proposta.

2.2 Tipologia da pesquisa

Para Martins (2002, p. 33), de acordo com o enfoque epistemológico, há diferentes gêneros de pesquisa. Não há um único referencial. A bibliografia sobre metodologia científica apresenta grande número de tipos de estudos, ou pesquisas. Desta forma, o enquadramento da pesquisa científica dentro de uma determinada taxonomia não é tarefa trivial, uma vez que pode diferir de autor para autor.

Borinelli (2006, p.48) elencou três diferentes classificações encontradas na literatura, as quais foram adaptadas e sumarizadas no trecho na sequência:

- Demo (2000): teórica, metodológica, empírica e prática;
- Salomon (1999): exploratórias e descritivas, aplicadas e teóricas; e
- Castro (1978): pesquisa aplicada e pesquisa fundamental, pesquisas científicas e diagnósticos, e pesquisa descritiva e explicativa.

A fim de conferir o devido rigor científico e de identificar a tipologia da presente pesquisa, serão apresentadas na sequência as classificações a serem utilizadas na presente dissertação, que adaptou as classificações de Andrade (2002), Demo, 2000, Gil, 2002, Gilberto Martins (2002) e Theóphilo (2004), a serem apresentadas e discutidas na sequência; apoiando-se também no trabalho de Borinelli (2006, p.48-56), no qual é apresentado um quadro resumo das classificações de pesquisa.

Estas adaptações culminaram nas categorias a serem discutidas em cada um dos tópicos na sequência, nos quais se apresentarão as categorias existentes e se enquadrará o presente trabalho em uma delas, com as devidas justificativas.

2.3 Quanto à natureza do problema de pesquisa

Em relação à natureza do problema de pesquisa, no presente trabalho serão utilizadas as classificações: 1- teórica, para representar as pesquisas fundamentais ou ainda, pesquisa não-empírica e, 2- empírica, também chamada de pesquisa aplicada. É importante destacar que não se deve discutir a pesquisa teórica e a aplicada como se fossem mutuamente exclusivas já que, conforme relata Gil (2002, p.17), a ciência objetiva tanto o conhecimento em si mesmo quanto as contribuições práticas decorrentes desse conhecimento. Todavia, a sua a classificação entre teórica ou empírica demonstra o que primordialmente é a natureza do problema, auxiliando pesquisadores e leitores no decorrer do trabalho.

De acordo com Demo (2000, p.20), a pesquisa teórica é aquela que se dedicada a reconstruir teorias, conceitos, idéias, ideologias, polêmicas, tendo em vista, em termos imediatos, aprimorar

fundamentos teóricos e, em termos mediatos, aprimorar práticas, já a pesquisa empírica é, para ele, aquela dedicada a tratar a face empírica e factual da realidade, de preferência mensurável; produz e analisa dados, procedendo sempre pela via do controle empírico e factual, cujo extremo já se torna empirista.

Theóphilo (2004, p. 46), por sua vez, afirma que pesquisa teórica “[...] visa à produção de conhecimentos por meio de conceitos, tipologias, verificação de hipóteses e elaboração de teorias.” Já a pesquisa aplicada, segundo o mesmo autor, “[...] objetiva a elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções.”

Em concordância com ambos os autores citados anteriormente, a pesquisa teórica é aquela dedicada a construir ou reconstruir teorias, conceitos e ideias, enquanto a aplicada é a que se ocupa em codificar a face mensurável da realidade social. Como já destacado, o presente trabalho visa contribuir com a construção do conhecimento por meio do entendimento dos diferentes conceitos e definições de overhead à luz das características qualitativas da informação contábil; desta forma a presente dissertação pode ser classificada como uma **pesquisa teórica**.

2.4 Quanto aos objetivos da pesquisa

A pesquisa científica pode ser classificada, quanto aos objetivos em: exploratória, descritiva e explicativa, classificações presentes em Andrade (2002, p. 19) e Gil (2002, p. 41). Considerando os fins a que se destina, este estudo pode assumir caráter **exploratório**, pois de acordo com Gilberto Martins (2002, p.30), a pesquisa exploratória trata-se de abordagem adotada para a busca de maiores informações sobre determinado assunto. Possui um planejamento flexível, e é indicada quando se tem pouco conhecimento do assunto, tendo a finalidade de formular problemas e hipóteses para estudos posteriores.

Gil (2002, p.454) classifica como exploratórias as pesquisas que têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com determinado problema a fim de torná-lo mais explícito e facilitar a construção de hipóteses e, na mesma linha, Gilberto Martins (2002), acrescenta que o planejamento desse tipo de pesquisa é bastante flexível para permitir a consideração de diversos aspectos relativos ao fato estudado.

A presente pesquisa não se identifica com a do tipo descritiva, pois, de acordo com Gil (2002, p. 42), as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Para Mattar (1999, p.86) deve-se recorrer a este tipo de pesquisa quando o propósito for descrever as características de grupos, estimar a proporção de elementos numa população específica que tenham determinadas características ou comportamentos e verificar a existência de relação entre variáveis, o que não se apresenta como objetivo da presente dissertação.

À luz do que foi exposto, esse trabalho tem caráter exploratório, os quais não são comuns em contabilidade, a escassez deste tipo de estudo em contabilidade foi destacada por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 16-20), o qual afirma que quase toda a pesquisa desenvolvida na área contábil tem orientação pragmática, mas que, apesar disso, a semântica e a sintaxe são de grande importância na Teoria da Contabilidade, ressaltando que a verificação de teoria semântica pode ser realizada através de pesquisas que determinem se os usuários da informação contábil compreendem o significado pretendido por seus produtores.

Theóphilo (2000) examinou o leque de pesquisas contábeis realizadas no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP (Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo) no período de 1984 a 1998 (o que na época, representava 61% do total de teses e dissertações nesta área) e afirma que os trabalhos que se propõem a investigar os significados da linguagem são bastante raros e se enquadram, em sua maior parte, na linha de pesquisa: Teoria da Contabilidade.

2.5 Quanto ao método de abordagem da pesquisa

Para Andrade (2002, p. 25), os métodos de abordagem derivam da forma de raciocínio utilizada e compreendem: método dedutivo; método indutivo; método hipotético-dedutivo e método dialético. Nesta dissertação, apenas foi utilizado apenas o método dialético.

O método dialético é aquele que compreende a argumentação. Nele posições contraditórias são colocadas frente-a-frente para se averiguar uma a uma. Andrade (2002, p. 27) afirma que o

método dialético não envolve apenas questões ideológicas, mas, de um método de investigação da realidade pelo estudo de sua ação recíproca, da contradição inerente ao fenômeno.

2.6 Quanto às estratégias de pesquisa

Na literatura se observam diversas classificações quanto às estratégias da pesquisa, Theóphilo (2004), classifica as estratégias de pesquisa em: experimento, quase-experimento, levantamento, estudo de caso e pesquisa-ação. Gil (2002, p.36) por sua vez, classifica os procedimentos técnicos utilizados para coleta de dados em: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa experimental, pesquisa ex-post facto, levantamento, estudo de caso, estudo de campo, pesquisa-ação e pesquisa participante. No presente trabalho se utilizará a classificação proposta por Gil (2002, p.36), em função do superior leque de opções classificatórias propostas por este autor, auxiliando na delimitação da estratégia de pesquisa, conforme detalhada anteriormente.

Entende-se que a pesquisa objeto desta dissertação pode ser classificada como **bibliográfica**, no que tange às estratégias de pesquisa, pois conforme destacam Barros e Lehfeld (1986, p.91), os estudos bibliográficos são aqueles que se propõe a reunir contribuições teóricas para sistematizar a base de conhecimentos existentes em determinada área, visando à realização de futuras pesquisas de campo ou experimentais.

Gilberto Martins (2002, p.28) afirma que os estudos que se destinam a levantar as contribuições científicas sobre determinado assunto têm por objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto, ratificando que o presente estudo pode ser classificado como uma pesquisa bibliográfica, pois busca selecionar e analisar as contribuições teóricas já existentes, sistematizando o conhecimento para que sejam elaboradas futuras pesquisas sobre o tema.

2.7 Passos da pesquisa

Classificada a presente pesquisa como teórica, exploratória e bibliográfica, cabe então, agora, detalhar o caminho a ser percorrido em busca de uma resposta à questão de pesquisa e ao

atingimento dos objetivos propostos no presente trabalho. A seguir estão detalhados os passos da pesquisa a serem seguidos:

- i. Identificar conceitos e definições de overhead presentes na literatura, por meio de pesquisa bibliográfica nos livros, teses, dissertações e artigos científicos de Contabilidade Gerencial e de Custos;
- ii. Analisar livros de Administração de empresas, Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade a fim de observar se nessas áreas, são apresentados conceitos e definições sobre o termo;
- iii. Analisar, detalhadamente, cada uma das definições ou conceitos de overhead encontrados na literatura a fim de observar e descrever se a informação gerada através desses conceitos e definições possui as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil;
- iv. Identificar e descrever se os autores pesquisados apresentam a origem ou a utilidade (para pesquisa ou gestão) do termo;
- v. Verificar e descrever a abordagem utilizada pelos autores na construção de seus conceitos ou definições, ou seja, observar se relacionam o overhead às funções desempenhadas em uma organização, à natureza dos recursos econômicos, ao seu comportamento em relação à entidade objeto de custeio, uma combinação destas abordagens ou outra abordagem distinta das quatro apresentadas anteriormente; e
- vi. Sintetizar os achados na busca de inferências gerais sobre o termo, a sua origem, a sua utilidade, a sua relação com os recursos econômicos, atividades, entidades objetos de custeio e fatos adicionais que ajudem na elaboração de futuras pesquisas sobre o tema.

3 ANÁLISE DO REFERÊNCIAL TEÓRICO

3.1 Considerações iniciais

Fundamentado nas discussões preliminares desenvolvidas no Capítulo 1 a respeito da possível divergência conceitual e terminológica entre os autores sobre o termo overhead, este tem por propósito apresentar, analisar, refletir e discutir, detalhadamente, sobre as diferentes interpretações e correntes de pensamento acerca do significado daquele termo. Em função da natureza teórico-conceitual e da estratégia bibliográfica de pesquisa do presente estudo, este capítulo delinea-se como etapa crucial no desenvolvimento deste trabalho.

O presente capítulo apresenta-se como um estudo crítico-interpretativo das diferentes linhas de pensamento existentes sobre o vocábulo overhead e está estruturado da seguinte forma:

- Seção 3.2 - Delimitação da entidade objeto de custeio – nesta seção se busca limitar as entidades objetos de custeio, a fim de não iniciar discussões intermináveis e de se evitar o risco de repetições de lugares-comuns ou descobertas já superadas, conforme relatam Lakatos e Marconi (1992, p. 45).
- Seção 3.3 – Overhead nos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial – esta seção tem por propósito apresentar, discutir e analisar, criticamente, à luz das características qualitativas da informação contábil, os distintos conceitos e definições de diferentes autores com livros publicados na área de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial.

É também objetivo desta seção identificar e verificar se os autores estudados apresentam a origem e a utilidade (para a pesquisa, ensino ou gestão) do overhead. Em outras palavras, se esses autores explicam de onde vem e para que serve tal termo.

Busca-se também, identificar o tipo de abordagem utilizada na elaboração da definição apresentada pelos autores. Ou seja, se busca observar e verificar se os autores utilizaram-se, por exemplo, de outros conceitos da área de custos para elaboração da definição de overhead (enfoque apresentado no Capítulo 1, Seção 1.4 do presente estudo, como Abordagem Relacional) ou se, por exemplo, baseiam sua definição nas atividades desempenhadas dentro da organização (enfoque apresentado no Capítulo 1, Seção 1.4 deste trabalho como Abordagem Funcional), entre outras.

- Seções 3.4 a 3.6 – Essas seções, da mesma forma que a Seção 3.3, buscam, à luz das características qualitativas da informação contábil, apresentar, discutir e analisar, criticamente os distintos conceitos e definições de overhead, mas sob diferentes lentes, conforme a seguir: Seção 3.4 - Overhead nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração, Seção 3.5 - Overhead nos livros de Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade e Seção 3.6 - Overhead sob a ótica dos pesquisadores da área de Administração.

A conclusão de cada uma destas seções (3.3 a 3.6) se dará com um quadro sumário das definições apresentadas, bem como a identificação das respectivas abordagens utilizadas pelos autores na concepção de cada uma delas.

Com o intuito de orientar a leitura, bem como para auxílio a pesquisas futuras, a seguir é apresentado um quadro sinóptico dos autores pesquisados que apresentam em seus trabalhos definição, ou conceito, sobre o termo overhead, o ano da publicação de seus respectivos trabalhos e o tipo de publicação.

Quadro 1 – Autores que apresentam definição ou conceito sobre o termo overhead.

Autores	Ano da Publicação	Tipo de Publicação
Horngren <i>et al.</i>	2009	Livro de Contabilidade de Custos
Matz <i>et al.</i>	1967	Livro de Contabilidade de Custos
Hart	1973	Livro de Contabilidade de Custos
Anderson e Rainborn	1977	Livro de Contabilidade de Custos
Anthony e Welsch	1981	Livro de Contabilidade Gerencial
Anderson <i>et al.</i>	1989	Livro de Contabilidade Gerencial
Zimmerman	2002	Livro de Contabilidade Gerencial
Ferreira	2007	Livro de Contabilidade de Custos
Leone	2008	Livro de Contabilidade de Custos
Blocher <i>et al.</i>	2008	Livro de Contabilidade de Custos
Hansen e Mowen	2005	Livro de Contabilidade Gerencial
Martins e Rocha	2010	Livro de Contabilidade de Custos
Miller e Vollmann	1985	Artigo publicado na Harvard Business Review
Blaxill e Hout	1991	Artigo publicado na Harvard Business Review
Cooper e Kaplan	1990	Artigo publicado no The CPA Journal
Neuman	1975	Artigo publicado na Harvard Business Review
Kelety	2006	Tese de Doutorado
Foster e Gupta	1990	Artigo publicado no Journal of Accounting and Economics
Bubshait <i>et al.</i>	2001	Artigo publicado no International Journal of Project Management
Zenz e Thompson	1994	Livro de Administração da Produção
Hanssmann	1974	Livro de Administração da Produção
Brealey	2008	Livro de Administração Financeira

3.2 Delimitação da entidade objeto de custeio

A fim de não iniciar discussões intermináveis e de se evitar o risco de repetições de lugares-comuns ou descobertas já superadas, conforme relata Lakatos e Marconi (1992, p. 45) ao discutir as delimitações de escopo de um estudo, neste trecho se delimitará a entidade objeto de custeio.

Para Hansen e Mowen (2005, p.35), uma entidade objeto de custeio é qualquer item cujos custos sejam mensurados e atribuídos. Alguns exemplos por eles citados, incluem: produtos, clientes, departamentos, projetos e atividades.

Por representarem qualquer item cujos custos sejam mensurados e atribuídos, a quantidade de entidades objeto de custeio que se pode listar é extensa. Entretanto, algumas são mais usuais que outras. De acordo com Eliseu Martins e Rocha (2010, p.45), a informação do custo individual de cada produto é útil para várias análises e decisões como, por exemplo, no processo de gestão de preços.

Para Horgren *et al.* (2009, p.35), apesar do custo por unidade de produto ser de extrema importância e comumente utilizado para decisões sobre precificação e *mix* de produtos, o custo por produto também é muito utilizado, entre outros exemplos, para tomada de decisões sobre níveis ótimos de produção.

Desta forma, com base nos argumentos de Eliseu Martins e Rocha (2010, p.45) e Horgren *et al.* (2009, p.35), neste capítulo se considerará que a entidade objeto de custeio seja, sempre, o produto ou a unidade de produto; entretanto, sem desconsiderar a existência e/ou a importância de outras entidades.

3.3 Overhead nos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial

No Capítulo 1 definiu-se *conceito* como palavras que representam a formulação de uma ideia sobre um fenômeno ou objeto (concreto ou abstrato) e se caracteriza como instrumento fundamental do pensamento para identificar, descrever e classificar os diferentes elementos e aspectos da realidade. A palavra *definição*, por sua vez, significa estabelecer a delimitação exata sobre um termo, descrevendo seus atributos essenciais e específicos, tornando-o inconfundível.

Tendo em vista o anteriormente exposto e os objetivos do presente trabalho, esta seção visa apresentar, discutir e analisar, criticamente, à luz das características qualitativas da informação contábil, os distintos conceitos e definições de diferentes autores com livros publicados na área de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial.

Busca-se, também, observar se esses autores apresentam a origem desse termo e a sua utilidade e ainda, identificar e descrever a abordagem adotada por estes autores na concepção de seus conceitos ou definições.

3.3.1 Horngren *et al.* (2009)

3.3.1.1 Definição

Esta seção se inicia com a obra de Horngren *et al.* (2009), na qual, o recorte conceitual de overhead está delimitado ao overhead produção, tornando a discussão ainda mais rica, em função da necessidade de verificar se os autores admitem a existência de outros overheads que não os de produção. Neste momento, entretanto, se destaca que overhead de produção é por esses autores definido como sinônimo de custos indiretos de fabricação. “We use *indirect manufacturing costs* and *manufacturing overhead costs* interchangeably in this book.”¹⁷(HORNGREN *et al.*, 2009, p.37) (grifo no original).

Anteriormente à interpretação e à análise crítica da definição de overhead de manufatura apresentada pelos autores, se faz relevante observar que, na visão deles, há três grandes classes de custos comumente utilizadas ao se descrever os custos de produção: mão-de-obra direta, material direto e custos indiretos de fabricação, estes últimos considerados como sinônimo de overhead de manufatura. Com o propósito de esclarecer o que seria cada uma das três categorias de custos comumente utilizadas na visão de Horngren *et al.* (2009) e auxiliar na clarificação da definição de overhead por estes autores apresentada, a seguir serão exibidas as aceções sobre cada uma delas.

¹⁷ "Nós utilizamos custos indiretos de produção e overhead de manufatura mutuamente neste livro." Em inglês no original – tradução livre do autor.

Custos com mão-de-obra direta correspondem, para estes autores, à remuneração de toda mão-de-obra de produção que possa ser rastreada ao objeto de custeio (primeiramente ao produto em processo e posteriormente ao produto acabado) de maneira economicamente viável. Esta definição exclui, por exemplo, a remuneração de funcionários que trabalhem supervisionando, provendo manutenção ou carregando materiais relativos à produção de diferentes produtos e, que, para que se aloquem estes custos de mão-de-obra aos produtos, sejam necessárias estimativas ou divisões proporcionais, de forma que o benefício da medição seja inferior ao custo.

O custo de material direto, por sua vez, é definido por Horngren *et al.* (2009, p.36) como os custos de aquisição de todos os materiais que se tornam parte do objeto de custeio (primeiramente ao produto em processo e posteriormente ao produto acabado) e que possam ser rastreados ao objeto de custeio de maneira economicamente viável. De acordo com os mesmos autores, o custo de aquisição da matéria prima direta inclui frete, impostos e taxas; alguns exemplos de material direto apresentados pelos autores são: aço e pneu utilizados na produção de carros, bem como chips para produção de telefones celulares. Esta definição exclui, por exemplo, lubrificantes de máquinas e água de reuso, utilizada para o resfriamento de caldeiras, já que muitas vezes não é possível, ou economicamente viável, associá-los diretamente a cada produto.

Os custos indiretos de produção, ou para Horngren *et al.* (2009, p.37), também overhead de manufatura, representam todos os custos de produção relacionados ao objeto de custeio (primeiramente ao produto em processo e posteriormente ao produto acabado) que não podem ser a ele rastreados de maneira economicamente viável. Alguns exemplos apresentados pelos mesmos autores são: suprimentos, materiais indiretos como lubrificantes, mão-de-obra indireta de produção, aluguel, seguros etc., os quais serão adiante discutidos com maior nível de detalhe.

Apesar de não discutido por Horngren *et al.* (2009), vale observar que, além das três categorias apresentadas, por estes autores, como comumente utilizadas ao se discutir custos de produção: mão-de-obra direta, material direto e custos indiretos de fabricação (para eles, também overhead de produção) há outros custos diretos que não se encaixam em nenhuma destas categorias e que, conseqüentemente, não compõem o custo de overhead de produção, como é o caso da depreciação de maquinário dedicado à produção de apenas um dos produtos da empresa .

Destaca-se que, com o intuito de abranger todos os custos de produção, os autores poderiam tê-los dividido em quadro grandes categorias; as três anteriormente citadas: mão-de-obra direta, material direto e custos indiretos de fabricação, adicionando os demais custos diretos que não a mão-de-obra e os materiais.

Mesmo que esta quarta categoria de custos não seja apresentada pelos autores, esta omissão proposital, ou não, não invalida nem cria nenhuma contradição na definição de overhead de manufatura por eles apresentada, a qual será na sequência exposta, na íntegra, no original em inglês, e posteriormente analisada criticamente.

*Indirect manufacturing costs are all manufacturing costs that are related to the cost object (work in process and then finished goods) but cannot be traced to that cost object in an economically feasible way. Examples include supplies, indirect materials such as lubricants, indirect manufacturing labor such as plant maintenance and cleaning labor, plant rent, plant insurance, property taxes on the plant, plant depreciation, and the compensation of plant managers. This cost category is also referred to as **manufacturing overhead costs** or **factory overhead costs**. We use indirect manufacturing costs and manufacturing overhead costs interchangeably in this book.*¹⁸ (HORNGREN *et al.*, 2009, p.37) (grifo no original).

Observa-se nessa definição que Horngren *et al.* (2009, p. 37) definem custos indiretos de fabricação, ou também, para eles, overhead de manufatura, como todos os custos de produção relacionados a um objeto de custeio que não possam ser a ele atribuídos de maneira economicamente viável.

Posteriormente descrevem alguns exemplos de overhead de produção: suprimentos, materiais indiretos como lubrificantes, mão-de-obra indireta de produção, aluguel, seguro, impostos e taxas sobre a planta produtiva, depreciação da planta e a remuneração dos gerentes da planta. Mais à frente afirmam que essa categoria de custos (custos indiretos de produção) é também referenciada como custos de overhead de produção ou custos fabris de overhead, asseverando, ao final, que na obra anteriormente apresentada, custos indiretos de produção e overhead de manufatura são sinônimos.

¹⁸ Os custos indiretos de produção são todos os custos de manufatura que estão relacionados ao objeto de custeio (trabalho em processo e em seguida aos produtos), mas não podem ser atribuídos a ele de forma economicamente viável. Exemplos incluem suprimentos, materiais indiretos como lubrificantes, mão-de-obra indireta de produção como da manutenção da planta e de limpeza, aluguel da planta, seguro da planta, impostos de propriedade, depreciação da planta, e a remuneração dos gerentes da fábrica. Esta categoria de custos é também denominada custos indiretos de fabricação ou custos de overhead. Nós usamos custos indiretos de fabricação e custos de overhead mutuamente neste livro. Em inglês no original - tradução livre do autor.

Conforme mencionado anteriormente neste capítulo, se faz claro que o recorte conceitual utilizado pelos autores anteriormente destacados tenha sido o overhead de produção. Em capítulo posterior, contudo, Horngren *et al.* (2009, p.43) ao descreverem as categorias utilizadas em muitas organizações para alocação da mão-de-obra, detalham que a remuneração dos supervisores, líderes de departamento e todos os demais funcionários no âmbito da gerência produtiva, por serem custos indiretos, são também considerados overhead de produção.

Apesar de não apresentarem uma definição do que seria o overhead que não o de manufatura, Horngren *et al.* (2009, p.267), após a conclusão do exemplo de uma empresa nomeada *Webb Company*, afirmam que apesar de tratado neste exemplo apenas o overhead de manufatura, os líderes de organizações reais consideram todos custos de overhead em suas análises e não apenas os de produção.

Ainda que haja possibilidade desses autores considerarem o overhead, que não o de manufatura, como os recursos indiretos não relacionados à produção (despesas indiretas), na mesma direção que overhead de manufatura definido por eles como sinônimo de custos indiretos de produção, esta afirmação não é feita.

Desta forma, se considerará neste trabalho a visão desses autores estritamente sobre o overhead de manufatura, observando-se, entretanto, que para eles, há outros possíveis gastos de overhead fora do ambiente produtivo não contemplados em sua definição.

Como é objetivo deste trabalho analisar as distintas visões sobre o termo overhead, buscou-se evitar a apresentação de diferentes autores em uma mesma seção, a fim de melhor observar a lógica utilizada na concepção de suas definições. Contudo, por se fazer relevante ao entendimento da definição apresentada pelos autores nesta seção analisados e, por não estar contemplada em sua obra, será apresentada a definição de Eliseu Martins (2010, p.49) sobre os custos indiretos por natureza, que para esse autor, são aqueles que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada.

Já o rol dos custos indiretos, assim nomeados por Eliseu Martins (2010, p.49), inclui custos indiretos por natureza e também custos diretos por natureza, mas que, muitas vezes, são tratados nas organizações como indiretos em função de sua irrelevância, da dificuldade de sua medição ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Tendo em vista as considerações de Eliseu Martins (2010, p.49) sobre custos indiretos por natureza e o rol de custos indiretos, observa-se que Horngren *et al.* (2009), ao afirmarem que overhead de manufatura são os custos que não podem ser alocados ao objeto de custo de uma maneira economicamente viável, utilizam como sinônimo do overhead não a definição estrita do termo, mas todo o conjunto amplo (tanto os indiretos por natureza como também os diretos tratados como indiretos, em função dos fatores anteriormente mencionados).

A fim de reforçar a afirmação anterior, observa-se que Horngren *et al.* (2009, p.29), ao detalharem a materialidade dos custos em questão, afirmam, na forma de exemplo, que em uma empresa de entregas, o custo com o caminhão utilizado para entrega de determinado bem a determinado cliente é um custo direto, por ser economicamente viável sua medição. Entretanto, o custo de emissão da nota fiscal descritiva, por mais que pudesse ser rastreado a cada cliente, seria tratado como custo indireto, em função do custo de medição por cliente ultrapassar o benefício da informação obtida.¹⁹

Considera-se que, apesar do exemplo mal elaborado por esses autores, já que possivelmente não é factível ou economicamente viável a medição do custo do caminhão de entregas por cliente e, que o gasto com emissão da nota fiscal refere-se a uma despesa e não a um custo indireto, se confirma o entendimento de que, na visão de Horngren *et al.* (2009), custos indiretos de manufatura incluem tanto os indiretos por natureza como os diretos alocados aos objetos de custeio de forma indireta, em função de não ser economicamente viável o seu tratamento como direto.

Esclarecida a diferença conceitual entre os custos indiretos por natureza e conceito global utilizado pelos autores, a partir deste ponto e no decorrer da análise de Horngren *et al.* (2009), se utilizará a definição que abrange tanto os custos indiretos propriamente ditos como os diretos apropriados de forma indireta, já que, para eles, todo esse conjunto é sinônimo de overhead (de manufatura).

¹⁹ No contexto da literatura de custos para servir, essa assertiva poderia ser questionada, entretanto, foi utilizada no presente trabalho com o intuito de esclarecer a definição de custos indiretos utilizada pelos autores.

3.3.1.2 Abordagem utilizada

Com o propósito de auxiliar na classificação, análise e interpretação das distintas definições, é também objetivo deste estudo, como foi dito antes, identificar e classificar o tipo de abordagem utilizada na elaboração da definição de overhead apresentada pelos autores.

Ficou demonstrado que a definição de overhead de manufatura apresentada por Horngren *et al.* (2009, p.37) é embasada na sua equivalência aos custos indiretos de manufatura; esse tipo de fundamentação é classificado, neste trabalho, como Abordagem Relacional (conforme Seção 1.4).

Desta forma, Abordagem Relacional é aquela em que a definição de overhead (de manufatura ou não) toma como base a sua *relação* com a entidade objeto de custeio, isto é, com os conceitos de custos diretos e indiretos.

3.3.1.3 Origem e utilidade do termo

Com a finalidade de auxiliar no entendimento da definição proposta pelos autores e, como também é objetivo deste trabalho identificar a utilidade do overhead para a pesquisa, ensino e/ou gestão, destaca-se que Horngren *et al.* (2009) não elucidam o leitor sobre a utilidade desse termo. Essa carência incita, no leitor, um questionamento: por que, em trabalhos publicados ou traduzidos para a língua portuguesa, utilizar o termo overhead se já existe na literatura um conceito claro e, até certo ponto, homogêneo, sobre os custos indiretos?

Nota-se que o autor também não apresenta a origem ou qualquer fato relevante sobre a introdução do termo overhead nas pesquisas em contabilidade.

3.3.1.4 Análise crítica da definição

A definição de overhead de manufatura de Horngren *et al.* (2009, p.37), enquanto sinônimo de custos indiretos de produção, implica em duas principais considerações para a correta identificação dos mesmos.

Primeiramente, que seja definido um objeto de custeio, já que os custos são diretos ou indiretos sempre em relação a ele. Sem um objeto de custeio claramente delimitado, pela definição apresentada, não é possível identificar corretamente, por completo, os elementos componentes do overhead de produção, uma vez que um elemento de custo pode, por exemplo, ser direto em relação a determinado produto, mas indireto em relação às suas unidades produzidas. Esta delimitação, entretanto, é feita pelos autores ao afirmarem que o objeto de custeio é primeiramente a produção em processo e posteriormente o acabado. “[...] *all manufacturing costs that are related to the cost object (work in process and then finished goods)* [...]”²⁰ (HORNGREN *et al.*, 2009, p.37).

Esta definição implica, também, que a identificação dos recursos econômicos e/ou as atividades que representem o overhead de produção estaria sujeita ao mesmo processo de identificação que a dos custos indiretos de manufatura.

Esta identificação, por sua vez, é fundamentada em três principais fatores (que definem determinado custo como direto ou indireto): 1- a viabilidade técnica de mensuração do custo, 2- a economicidade entre o custo da mensuração e o benefício da informação obtida e 3- o interesse da empresa em ser mais ou menos precisa e rigorosa em suas informações.

Com o propósito de demonstrar a fragilidade da definição, na sequência serão apresentados três exemplos hipotéticos, adaptados de Eliseu Martins (2010, p.48). Ressalta-se que em Eliseu Martins (2010, p.48), o exemplo não foi utilizado para análise do overhead, mas para exemplificar, de forma didática e numérica, a classificação dos custos em diretos ou indiretos (sinônimo de overhead para os autores analisados nesta seção).

Suponha-se que os seguintes bens ou serviços tenham sido consumidos, utilizados ou transformados na produção de quatro diferentes produtos elaborados pela Empresa A:

²⁰ “[...] todos os custos de produção relacionados ao o objeto de custeio (produto em processo e em seguida produtos acabados)[...]” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Tabela 1 – Custos de Produção

Matéria-prima	R\$	2.500,00
Embalagens	R\$	100,00
Material de consumo	R\$	600,00
Mão-de-obra	R\$	1.000,00
Salários da supervisão	R\$	400,00
Depreciação das máquinas	R\$	300,00
Energia Elétrica	R\$	500,00
Aluguel do prédio	R\$	200,00
Total	R\$	5.600,00

Fonte: Adaptado de MARTINS, Eliseu (2010, p.48)

Matéria-prima e embalagens: podem ser apropriadas diretamente aos quatro produtos.

Material de consumo: alguns são lubrificantes de máquinas comuns aos quatro produtos e não há como associá-los diretamente a cada produto (R\$ 100,00) e vários outros que somados totalizaram R\$ 500,00 por demandar um gasto elevado para instalação de medidores, decidiu-se não associá-los diretamente aos produtos.

Mão-de-obra: é possível associar parte dela diretamente a cada produto (R\$ 800,00) e outra, por ser referente aos chefes de equipe de produção, não há possibilidade de se verificar quanto atribuir diretamente aos produtos (R\$ 200,00).

Salários da supervisão: não há possibilidade de se individualizar de forma direta e objetiva.

Depreciação das máquinas: depreciação linear em valores iguais por período e não por produto, alocada de forma indireta aos produtos.

Energia Elétrica: não há medidores de consumo por máquina e sua alocação aos produtos é realizada de forma indireta.

Aluguel do prédio: alocado de forma indireta aos produtos.

A Tabela 2 apresenta o total de custos diretos, do overhead de manufatura e seus percentuais em relação ao custo total de produção, de acordo com a definição de Horngren *et al.* (2009):

Tabela 2 – Cálculo dos custos diretos e do overhead de manufatura da Empresa A no período 1

Custo total de produção	R\$	5.600,00
Custos diretos		
Matéria-prima	R\$	2.500,00
Embalagens	R\$	100,00
Mão-de-obra direta	R\$	800,00
Total	R\$	3.400,00
% do custo total		60,71%
Overhead de manufatura (custos indiretos)		
Material de consumo	R\$	600,00
Mão-de-obra indireta	R\$	200,00
Salários da supervisão	R\$	400,00
Depreciação das máquinas	R\$	300,00
Energia Elétrica	R\$	500,00
Aluguel do prédio	R\$	200,00
Total	R\$	2.200,00
% do custo total		39,29%

Fonte: Calculado com base no exemplo adaptado de MARTINS, Eliseu (2010, p.48)

Exemplo 1: Suponha-se que a Empresa A, por não possuir tecnologia para mensuração da energia elétrica por produto, contabiliza esse custo como indireto. No período seguinte, adquire medidores que lhe permitem a mensuração do consumo em KWh por equipamento e por unidade produzida, passando mensurar, através de uma medida objetiva de consumo, o custo de energia elétrica a ser apropriada a cada unidade de produto. Com esta mudança calculam-se os seguintes valores de custos diretos e overhead de produção para o período 2:

Tabela 3 – Custos diretos e de overhead de manufatura da Empresa A no período 2

Custo total de produção	R\$	5.600.000
Custos diretos		
Matéria-prima	R\$	2.500.000
Embalagens	R\$	100.000
Mão-de-obra direta	R\$	800.000
Energia Elétrica	R\$	500.000
Total	R\$	3.900.000
% do custo total		69,64%
Overhead de manufatura (custos indiretos)		
Material de consumo	R\$	600.000
Mão-de-obra indireta	R\$	200.000
Salários da supervisão	R\$	400.000
Depreciação das máquinas	R\$	300.000
Aluguel do prédio	R\$	200.000
Total	R\$	1.700.000
% do custo total		30,36%

Fonte: Calculado com base no exemplo adaptado de MARTINS, Eliseu (2010, p.48)

Observa-se com este exemplo, extremamente simples, que o custo de energia elétrica dos equipamentos, que no período 1 compôs o custo de overhead de produção da Empresa A (na visão dos autores analisados), no período 2 deixou de compô-lo, por “tornar-se” um custo direto. Desta forma o overhead de produção, que no período 1 representava 39,29% do total de custos de manufatura, no período 2 passou a representar 30,36% do mesmo total.

Esta alteração na forma de associação do custo de energia elétrica com a entidade objeto de custeio (passando de indireto para indireto), é um simples exemplo de como, na definição apresentada, o valor do overhead pode alterar-se de um período para o outro sem que tenha havido qualquer mudança intrínseca na sua constituição.

Em uma organização real (e dinâmica), na qual, periodicamente, novos produtos são incorporados ou descontinuados, e a tecnologia de mensuração viabiliza, cada vez mais, a mensuração direta a um custo reduzido, o overhead de manufatura mensurado como o total de

custos indiretos, tende a alterar-se de forma relevante entre um período e outro, prejudicando a comparabilidade do resultado de pesquisas, a gestão e a verificabilidade entre períodos (essas assertivas serão discutidas detalhadamente após a apresentação dos exemplos 2, 3 e 4). Destaca-se que a comparação deve ser feita com cautela,

Exemplo 2: suponha-se que os gestores da Empresa A, por não utilizem de forma adequada as informações de custos para tomada de decisão, não tenham aprovado a compra dos medidores que permitiria a mensuração do consumo de energia elétrica em KWh por equipamento e unidade produzida (apresentado no Exemplo 1).

Admita-se também que, a energia elétrica, a qual representa aproximadamente 9% (equivalente a R\$ 500,00) do total de custos de produção e aproximadamente 23% do seu total de overhead, já seja atribuída de forma direta nas concorrentes do mesmo setor.

Analogamente ao exemplo anterior, no qual a energia elétrica é primeiramente classificada como overhead de produção (custo indireto de manufatura) e, posteriormente, como custo direto. Uma a Empresa A poderia possuir uma ampla gama de recursos econômicos e/ou atividades tratados por ela como overhead de produção e que em suas concorrentes fossem classificados como custos diretos, não compoendo então, o overhead de produção.

Observa-se que o contrário também é verdadeiro: as concorrentes poderiam deixar de considerar determinados recursos econômicos e/ou atividades como overhead de produção e a Empresa A considerá-los.

No mundo real, onde a quantidade e a variedade de recursos consumidos e/ou atividades desempenhadas nas organizações tende a ser extremamente superior às apresentadas no simples exemplo anteriormente, se a mensuração do overhead estiver dependente da relação (direta ou indireta) dos custo com sua entidade objeto de custeio, torna-se inútil a comparação do overhead de produção entre empresas, já que este pode alterar-se de empresa para empresa em função da viabilidade técnica, da economicidade e até do interesse da empresa em ser mais ou menos precisa e rigorosa em suas informações de custos, prejudicando a pesquisa e a gestão. (essa assertiva será discutida detalhadamente após a apresentação dos Exemplos 3 e 4).

Exemplo 3: a fim de demonstrar que as fragilidades desta definição se estendem também às atividades, será exposto um exemplo extremamente simples sobre a atividade de supervisionar a produção.

Suponha-se que os gastos da Empresa A com salários da supervisão (R\$ 400,00 conforme apresentado na Tabela 1) sejam referentes aos salários dos quatro supervisores da produção. Por supervisionarem toda a produção de forma aleatória e, sem a possibilidade de mensuração das horas despendidas por supervisor em cada uma das quatro diferentes linhas de produção, são alocados de forma indireta aos produtos.

Considere-se também, que a mão-de-obra desses supervisores seja o único recurso da atividade de supervisionar a produção. Desta forma, no período 1, não havendo medida objetiva e direta de alocação dos recursos que compõe essa atividade aos produtos, é considerada integralmente como overhead de produção. No período seguinte (período 2), a gerência da produção da empresa decide que cada um dos quatro supervisores será responsável por uma das quatro linhas de produção, passando assim a alocar, de forma direta, aos produtos, a atividade de supervisionar a produção.

Analogamente ao Exemplo 1, anteriormente apresentado, observa-se que a atividade de supervisionar a produção, que compunha o custo do overhead de manufatura no período 1, deixa de compô-lo no período seguinte.

De forma análoga ao Exemplo 2 anteriormente apresentado, poder-se-ia afirmar que as demais concorrentes da Empresa A, por possuírem medida objetiva de alocação da atividade de supervisionar a produção aos produtos, já o fazem, não incluído, então, esta atividade no overhead de produção. Enquanto na empresa A, esta atividade continua compondo o total do overhead de manufatura.

Mais uma vez se afirma que o overhead de manufatura mensurado como o total de custos indiretos, tende a alterar-se entre um período e outro, bem como de uma organização a outra, prejudicando a pesquisa, a gestão e a verificabilidade da informação (essas assertivas serão discutidas detalhadamente após a apresentação do exemplo 4).

Exemplo 4: menos provável que os exemplos anteriores, seria o caso de uma fábrica que produzisse apenas um único produto. É uma situação excepcional, mas que poderia ocorrer, por exemplo, em plantas de produção de vergalhões de alumínio primário (produto conhecido como P1020 e negociado como *commodity* na Bolsa de Metais de Londres). Todos os custos, inclusive os estruturais, como o aluguel da planta, a depreciação dos equipamentos e os relativos às atividades de supervisão, seriam custos diretos daquele produto e, portanto, não comporiam o overhead de produção na visão dos autores analisados.

Em outras palavras, embora essa empresa hipotética utilizasse aqueles mesmíssimos recursos econômicos (recursos humanos, materiais, tecnológicos, energia etc.), ela não teria – na visão de Horngren *et al.* (2009), nenhum overhead de produção, por não ter custos indiretos.

Essa é mais uma das fragilidades da definição apresentada, já que, mesmo que sejam raras as empresas nas quais um único produto seja produzido, observa-se que a diversidade de produtos pode alterar o valor do overhead de produção conforme a definição apresentada.

Em uma empresa como a Embraer (EMBRAER, 2012), por exemplo, onde a produção concentra-se primordialmente em dois produtos (aproximadamente 65% da produção refere-se aos aviões ERJ 145 e EMBRAER 190), em comparação com a concorrente Boeing, na qual a produção é mais diversificada; é possível que muitos dos recursos e/ou atividade (por exemplo equipamentos específicos para a produção de um dos aviões anteriormente ou a atividade de supervisionar a produção) sejam, na Embraer, tratados como custos diretos, não compondo o overhead de produção. Estes mesmos recursos e/ou atividades, na concorrente Boeing, por estarem relacionados a uma gama muito maior de produtos, a sua mensuração de forma direta pode não ser economicamente viável (ou desejável), compondo então, o overhead de manufatura.

Expostos os exemplos anteriormente, com base a definição de Horngren *et al.* (2009), constata-se que a gama de recursos econômicos e/ou atividades que comporiam o overhead de produção nas organizações seria tão mutável que tornaria impraticável ou inútil elaborar-se uma lista completa dos recursos e/ou atividades que o compõe, uma vez que podem variar consideravelmente entre diferentes períodos dentro de uma mesma empresa e entre empresas diferentes.

Assim sendo, aquela definição pode tornar a pesquisa e a análise do overhead de produção entre um período e outro pouco relevante, podendo até, inviabilizar a comparação do overhead de manufatura entre setores ou empresas.

Os Custos Fixos Estruturais, (Martins e Rocha, 2010, p.22-23) seriam, provavelmente, os únicos que poderiam, na maior parte dos casos (grande variedade de produtos), ser identificados como overhead de manufatura, já que, por estarem relacionados às instalações como um todo, seriam (na maior parte dos casos) indiretos em relação aos produtos e às unidades produzidas.

Destaca-se que Horngren *et al.* (2009) foram bastante perspicazes nos exemplos de overhead apresentados em sua obra, já que a maior parte deles são Custos Fixos Estruturais (aluguel, seguro, impostos e taxas sobre a planta produtiva, depreciação da planta e a remuneração dos gerentes da planta), os quais, quase sempre, são custos indiretos, ou para estes autores, também overhead de manufatura.

No caso da produção de um só produto, entretanto, até mesmo os custos fixos estruturais seriam também diretos (em relação ao produto) e, portanto, não comporiam o overhead de produção.

Com base na definição apresentada por esses autores, além da impossibilidade de comparação do overhead de manufatura entre setores ou empresas e até da dificuldade de comparação entre períodos, dentro de uma mesma organização; quando se busca calcular ou comparar o overhead atribuído aos produtos (para fins de pesquisa ou gestão), outro complicador se faz presente: o método de custeio.

Destaca-se que a atribuição, ou não, do overhead de manufatura aos produtos, ou a outra entidade objeto de custeio qualquer, em nada altera seu total, nem mesmo invalida ou modifica a definição apresentada por esses autores. Mas pode, contudo, ser um complicador no momento em que se busca calcular, ou comparar, o overhead atribuído ao objeto de custeio.

Isso acontece pois, além dos recursos econômicos e/ou atividades que compõem o overhead de manufatura se alterarem de acordo com a sua classificação ou não como custos indiretos, a qual está diretamente relacionada aos três principais fatores anteriormente citados: 1- viabilidade técnica de mensuração, 2- economicidade entre o custo da mensuração e o benefício da informação e, 3- até certo ponto, dependente do nível de importância que a empresa atribui às

informações. No caso da análise do overhead atribuído aos produtos, estes recursos e/ou atividades, variarão também, de acordo com método de custeio utilizado pela empresa para fins gerenciais²¹.

A discussão da atribuição do overhead de manufatura aos produtos através de um método de custeio, por ser demasiadamente extensa e por não alterar a definição ou o total de overhead da organização calculado de acordo a definição apresentada, não será neste momento detalhada. Neste trecho se destaca apenas o fato de que ela é um complicador, caso se busque identificar, ou calcular, o overhead de produção atribuído aos produtos e será apresetada após as discussões sobre a definição de Horngren *et al.* (2009) e demais autores que definem overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura.

Conforme discutido brevemente nos exemplos anteriormente apresentados, a principal fragilidade da definição apresentada decorre do fato de que, por ela, o overhead de produção seria representado por certos recursos econômicos e/ou atividades em determinada organização, mas em outra, poderia ser composto por outros elementos de custo totalmente distintos (exemplos 2, 3 e 4). A constatação de que os elementos que compõem o overhead de produção pode variar de período a período (**exemplo 1**) e até ser inexistente, no caso de empresas onde apenas um produto seja produzido ou um único serviço prestado (exemplo 4), faz relevantes alguns questionamentos levantados sob a ótica da definição de Horngren *et al.* (2009):

- a) Qual seria a relevância de uma informação obtida através da identificação, mensuração e divulgação (interna ou externa) do overhead de produção?
- b) Em que aspecto essa definição pode auxiliar no desenvolvimento de pesquisas em Contabilidade?
- c) Em que ela auxilia na gestão das empresas?

Conforme consta da questão de pesquisa desse trabalho (Seção 1.3 do Capítulo 1) Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) afirmam que a informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão, afetando as decisões e/ou afetando as metas. A relevância

²¹ Para fins societários e tributários, o overhead de produção tido como sinônimo de custos indiretos sempre fará parte do custo dos produtos, já que a valorização dos estoques e a apuração de resultados se fazem, necessariamente, pelo Custeio por Absorção Parcial, o qual atribui aos produtos todos os custos de produção (fixos, variáveis, diretos e indiretos) – não alocando, apenas, gastos com administração e/ou vendas aos produtos.

para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. A relevância semântica, por sua vez, é alcançada quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada e a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários.

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, são características qualitativas fundamentais da informação contábil a relevância e a representação fidedigna. De acordo com o CPC 00, as características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade da informação contábil, características menos críticas, mas ainda sim, altamente desejáveis.

Sob a ótica da definição de Horngren *et al.* (2009), o rol dos elementos que compõem o overhead de produção se altera em função da viabilidade técnica, da economicidade e até certo ponto, do interesse da empresa em ser mais ou menos precisa e rigorosa em suas informações de custos. Logo, conclui-se que a informação gerada pode não atender a dois dos requisitos destacados por Hendriksen e Van Breda (1999) para que uma informação contábil seja relevante.

Se para que haja relevância semântica, o destinatário deve compreender o significado pretendido da informação, nota-se que uma informação que contenha o valor do overhead de produção calculado através daquela definição, nada diria aos seus destinatários, sejam eles pesquisadores, gestores, ou analistas de mercado, pois anteriormente à informação do overhead, estes usuários necessitariam saber, exatamente, quais são os custos considerados como indiretos na organização (ou setor) em questão.

Dessa forma, para que esta informação tivesse relevância semântica aos usuários, seria necessário especificar quais recursos e/ou atividades foram considerados em seu cálculo, já que um mesmo recurso poderia ou não ser overhead de produção, dependendo do custo-benefício, da viabilidade técnica ou do interesse daquela empresa em considerá-lo como tal.

Para tornar ainda mais cristalina a falta de relevância semântica dessa informação, lembre-se que, no Capítulo 1 deste trabalho, destacou-se a pesquisa empírica desenvolvida por Miller e Vollmann (1985, p.143). Nela, o total de overhead encontrado nas indústrias norte-americanas

correspondia a 35% dos custos de produção, enquanto nas empresas japonesas esse percentual era de 26%.

Se nesse artigo fosse considerada a definição de overhead de Horngren *et al.* (2009), a pesquisa de Miller e Vollmann (1985)²² talvez não fosse relevante, já que poderia haver discrepância entre o que foi considerado como overhead nas empresas norte-americanas e nas japonesas. Se, por exemplo, as japonesas considerassem as informações de custos pouco relevantes e muitos custos diretos fossem considerados como indiretos e nas norte-americanas não, o percentual seria certamente outro. Poderia haver, também, enormes discrepâncias entre as próprias empresas norte-americanas (ou entre as japonesas), onde algumas poderiam considerar poucos custos como overhead de produção e em outras o valor ser substancialmente superior. Sendo assim, qual seria a validade de uma informação sobre a média de 35% de overhead se a variância entre as empresas do grupo pode ser abissal?

Como afirmar que o overhead de produção sob a ótica de Horngren *et al.* (2009) é relevante para a pesquisa contábil se nele podem estar contidos quaisquer recursos econômicos e/ou atividades desempenhadas na organização?

Nota-se que em uma produção conjunta, definida por Eliseu Martins (2010, p. 162) como o aparecimento de diversos produtos a partir, normalmente, da mesma matéria-prima, como por exemplo em companhias petrolíferas. Até mesmo a matéria prima, neste caso o petróleo, utilizado na Produção Conjunta de gasolina, querosene, emulsão asfáltica, etc., seria, nesta definição, considerada overhead de produção.

Como realizar e analisar pesquisas empíricas baseadas nesta definição se em cada empresa o overhead pode representar diferentes recursos e estar, até certo ponto, dependente da propensão da empresa em mensurar de forma direta, ou não, determinados custos?

Além da falta de relevância semântica, a definição apresentada por estes autores também parece ir contra a definição de relevância para a gestão defendida por Hendriksen e Van Breda (1999, p.97), que se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Para ilustrar essa fragilidade, utilizara-se o trecho do discurso do presidente mundial da Kimberly Clark,

²² Conforme apresentado na Seção 1.2.1 do Capítulo 1 desse estudo, Miller e Vollmann (1985) consideram que o representa todos os custos que não a mão-de-obra direta, adicionados das despesas administrativas da organização.

apresentado anteriormente, no Capítulo 1 deste trabalho, que dizia: “[...] *the company was keeping its full-year outlook because it planned to reduce overhead costs [...]*”²³ (RUSSELL, 2011).

Se a definição que estivesse na mente do presidente e dos acionistas desta empresa fosse a por Horngren *et al.* (2009) defendida, quando o gestor afirmou que a companhia esperava manter suas projeções para o final do ano, pois reduziria os custos com overhead, um acionista poderia ter entendido, por exemplo, que a empresa cortaria a energia-elétrica da produção (se considerasse que este era um custo indireto de produção). Outro poderia ter interpretado que a organização reduziria os custos relacionados à gestão da produção e um terceiro poderia achar que os custos com aluguel e segurança da unidade produtiva é que seriam diminuídos. Todos poderiam estar certos, errados ou parcialmente certos e errados; conclusão: confusão absoluta no processo de comunicação.

Estas possíveis distintas interpretações demonstram que a definição apresentada por Horngren *et al.* (2009), sem um esclarecimento detalhado da sua utilidade, é conceitualmente frágil e pode não ser útil na prática. Pois poderia levar, neste exemplo, os acionistas, a tomarem decisões errôneas e, talvez, precipitadas, sobre o posicionamento do principal gestor da empresa, indo na direção oposta ao que Hendriksen e Van Breda (1999, p.97) defendem como informação relevante para a gestão, pois, além de não facilitar, poderia até mesmo prejudicar a tomada de decisões pelos usuários.

O mesmo exemplo poderia ser utilizado para demonstrar que a definição apresentada não gera informações relevantes para os usuários internos. Que ações deve tomar o gestor de uma das unidades produtivas da Kimberly Clark quando o presidente da empresa demanda que sejam reduzidos os custos com overhead? Reduzir a energia elétrica? Cortar funcionários da supervisão da produção? Ou reduzir o efetivo de segurança na planta?

Outra característica qualitativa da informação contábil destacada por Hendriksen e Van Breda (1999, p.98) é a verificabilidade, a qual, de acordo com os autores, representa o atributo da

²³ “[...] a empresa visa manter sua projeção para o final do ano, pois planeja reduzir os custos de overhead [...]” Em inglês no original – tradução livre do autor.

informação que permite a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais. Isso está também presente no CPC 00, como uma das características qualitativas de melhoria da informação contábil.

Conforme o que foi anteriormente discutido, em função das possíveis mudanças no total de overhead de produção entre períodos e por esta informação estar, até certo ponto, dependente do nível de importância que a empresa atribui às informações de custos. A informação obtida por indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro seria possivelmente diferente. Exceto no caso de ambos estarem em contato direto com o responsável interno pela elaboração do cálculo do overhead de produção; e que este tenha informações do que era ou não considerado overhead de produção nos períodos anteriores (caso seja necessário se verificar a evolução histórica desta informação).

A fim de concluir a análise da definição apresentada, se observa que, de acordo com as características qualitativas da informação contábil expostas por Hendriksen e Van Breda (1999), presentes também no CPC 00, esta definição pode impactar negativamente no desenvolvimento de pesquisas contábeis e na gestão. E desta forma, na sequência são apresentadas respostas aos questionamentos anteriormente elaborados:

A relevância da informação contábil obtida através da identificação, mensuração e divulgação (interna ou externa) do overhead de produção, de acordo com a definição de Horngren *et al.* (2009) sem qualquer esclarecimento, por parte desses autores, sobre sua utilidade é bastante frágil e questionável, tendo prejudicados os atributos de relevância semântica e de verificabilidade da informação contábil.

Essa falta de relevância semântica, certamente não auxilia as pesquisas em contabilidade e a falta de relevância para a gestão, bem como a verificabilidade reduzida anteriormente constatada, podem até, em alguns casos (como no exemplo hipotético anteriormente apresentado), prejudicar a gestão ou os usuários externos, induzindo a uma tomada de decisões errônea por parte dos gestores, acionistas e outros *stakeholders*.

3.3.2 Esclarecimentos sobre as diferenças entre o conceito de custos indiretos a definição de overhead apresentada por Horngren *et al.* (2009)

Por ser sinônimo de custos indiretos, ou seja, por representarem os mesmos custos, alguns trechos anteriormente mencionados, como por exemplo: 1- *a definição apresentada por Horngren et al. (2009), sem um esclarecimento detalhado da sua utilidade, é conceitualmente frágil e pode não ser útil na prática;* 2- *poderia levar os acionistas a tomarem decisões errôneas e precipitadas* 3 - *a definição de Horngren et al. (2009) sem qualquer esclarecimento, por parte desses autores, sobre sua utilidade é bastante frágil e questionável,* entre outras apresentadas neste estudo, podem incitar no leitor um questionamento: “O autor desse estudo está afirmando que os custos indiretos podem não ser úteis para a pesquisa e a gestão, podendo até, levar os acionistas a tomarem decisões errôneas?”

Mesmo que eles sejam sinônimos na visão Horngren *et al.* (2009), as afirmativas anteriormente destacadas não seriam válidas para custos indiretos por duas principais razões: 1- a utilidade dos custos indiretos é clara na literatura e possivelmente está bastante difundida entre os pesquisadores e gestores das organizações, 2- os custos indiretos, representam um conceito único na língua portuguesa, ou seja, não há tradução para esse conceito, diferentemente da definição de overhead Horngren *et al.* (2009) que considera um termo inglês como sinônimo de um conceito já bastante utilizado e, de certa forma, homogêneo e aceito na língua portuguesa.

Para fundamentar a razão (1) anteriormente destacada, observa-se que a utilidade do conceito de custos indiretos é apresentada por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.41). Esses autores afirmam que a utilidade de separar os custos em diretos e indiretos refere-se à preocupação em avaliar o nível de precisão ao qual um item de custos está associado e mensurado em relação a uma entidade objeto de custeio específica, ou seja, quanto mais direto é um custo, maior a precisão da sua mensuração em relação a entidade objeto de custeio e vice-versa.

Conforme afirmado anteriormente, na Seção 1.4, apesar das características qualitativas da informação contábil, por serem parte da Teoria da Contabilidade, validarem-se tanto para informações societárias quanto para gerenciais, o foco deste trecho da Teoria Contábil é informação para fins societários, há, portanto, a possibilidade de que uma informação gerencial

seja útil para a gestão, mesmo sem atender a todos atributos qualitativos da informação contábil apresentados em Hendriksen e Van Breda (1999, p.96-97) e no CPC 00.

Isso exposto, destaca-se que uma informação contábil que não possua as características qualitativas da informação contábil possa, ainda sim, ser útil à gestão, mas para que isso fique claro, é importante que o autor explicita, detalhadamente, a utilidade dessa informação.

Assim sendo, apesar da informação sobre os custos indiretos de uma organização, não possuir vários dos atributos qualitativos da informação contábil, definidos no CPC 00 e discutidos também em Hendriksen e Van Breda (1999), conforme detalhado anteriormente, já que é sinônimo da definição de overhead de Horngren *et al.* (2009), a utilidade desse termo, apresentada no trecho de Eliseu Martins e Rocha (2010) anteriormente exposto, está bastante difundida e possivelmente, clara, aos pesquisadores e gestores das organização, o que não acontece com a definição de overhead de Horngren *et al.* (2009), já que esses autores não expõem a utilidade de tal termo.

Conforme destacado na razão (2) apresentada anteriormente, ter na língua portuguesa, uma palavra de língua inglesa, com o mesmo significado de um termo já bastante difundido e, de certa forma, aceito entre os pesquisadores e gestores que utilizam a informação contábil para tomada de decisão não parece correto.

Nota-se também que não é usual que um gestor anuncie ao mercado “faremos cortes nos nossos custos indiretos”, já que esses podem representar uma gigantesca gama de recursos econômicos e/ou atividades dentro da organização, o que certamente confundiria os acionistas e demais interessados. Entretanto, nota-se que o termo overhead foi utilizado diversas vezes na mídia não científica e em uma delas, o gestor da Kimberly-Clark anunciou que faria corte nos custos de overhead; o que pode ser um indício de que ele não os vê como sinônimo.

Nota-se que os esclarecimentos anteriormente são válidos para as demais definições que consideram overhead como sinônimo de custos indiretos, a serem discutidas na sequência.

3.3.3 Matz *et al.* (1967)²⁴

3.3.3.1 Definição

Para Matz *et al.* (1967, p.23), o processo de classificação de custos e despesas inicia-se com um simples agrupamento de custos em três principais elementos: materiais, mão-de-obra e overhead. Esses autores ressaltam também que, em um ambiente de manufatura, o custo total (que em sua visão compreende todos os custos ou deduções sob a receita de vendas até a linha do imposto de renda da Demonstração do Resultado do Exercício) pode ser dividido em dois grupos: custos de manufatura e despesas comerciais.

Os custos de manufatura são, para Matz *et al.* (1967, p.23), o somatório dos materiais diretos, da mão-de-obra direta e do overhead de produção. Já as despesas comerciais são por estes autores divididas em dois grupos: despesas de distribuição (marketing ou vendas) e despesas administrativas (ou gerais e administrativas).

As definições desses sobre a mão-de-obra direta e o material direto, por não diferirem substancialmente das apresentadas por Horngren *et al.* (2009), não serão aqui expostas. A definição de overhead de produção, entretanto, será a seguir reproduzida, na íntegra, no original em inglês:

*Factory overhead – also called manufacturing overhead, manufacturing expenses, or factory burden – may be defined as the cost of indirect materials, indirect labor, and all other factory expenses that cannot conveniently be charged directly to specific units, jobs, or products.*²⁵ Matz *et al.* (1967, p.24)

Faz-se relevante o esclarecimento de duas particularidades presentes no texto de Matz *et al.* (1967): 1- o conceito e a definição de overhead de produção e 2- a sua relação com os custos indiretos de produção. Com o intuito de melhor esclarecer esses pontos, na sequência é

²⁴ Por se tratar de uma obra relevante em Contabilidade de Custos foi trazida à discussão a fim de observar-se se, naquela época, o termo overhead era definido de forma diferente.

²⁵ Overhead de produção - também chamado de overhead de manufatura, custos de produção, ou *factory burden* - pode ser definido como o custo dos materiais indiretos, mão-de-obra indireta e todos os demais gastos da fábrica que não podem ser diretamente atribuídos a unidades específicas, tarefas ou produtos. Em inglês no original – tradução livre do autor.

apresentada a Ilustração 1, extraída do livro desses autores, onde apresentam os elementos de custos que compõem o custo total:

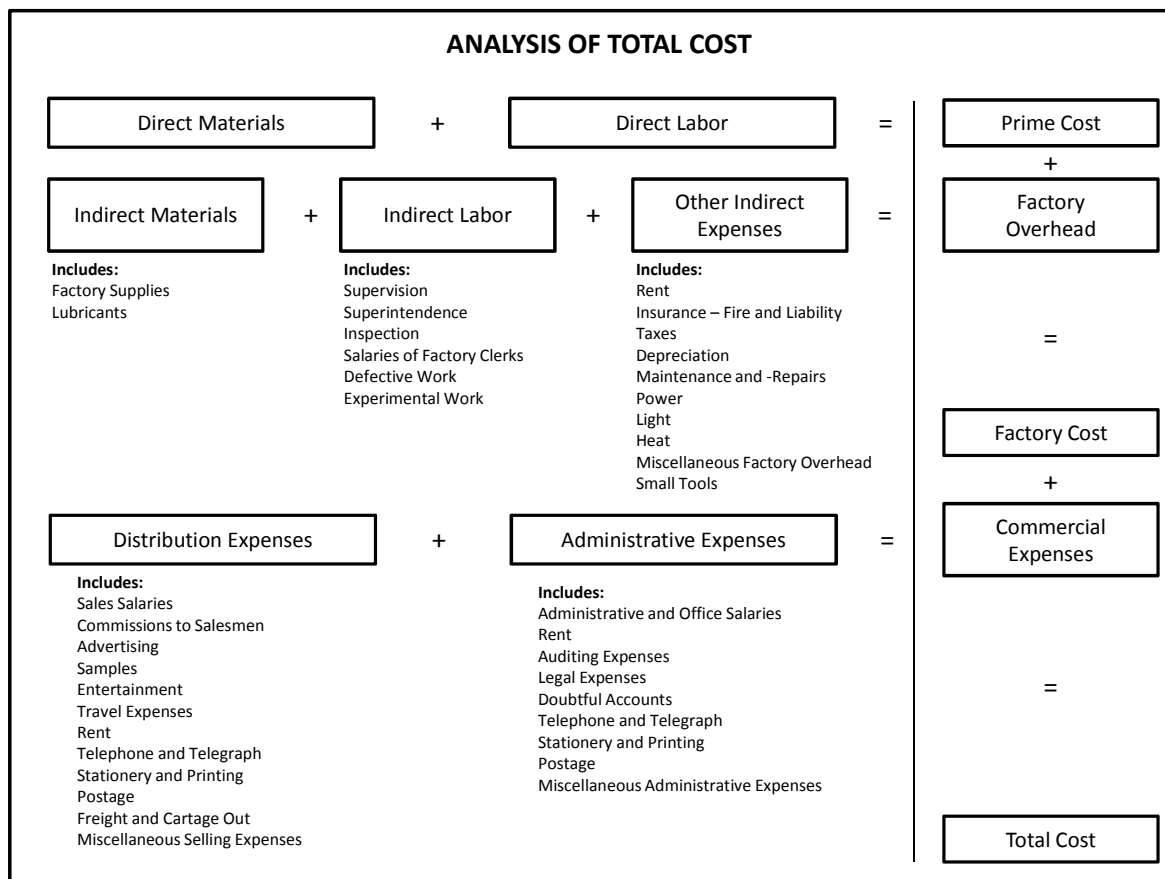


Ilustração 1 - Análise do Custo Total
Fonte: MATZ *et al.* (1967, p.24)

Tendo em vista a figura apresentada, na qual os autores consideram, como parte do custo total, tanto os custos de produção quando as despesas administrativas e de vendas e, a afirmativa inicial de que a classificação de custos e despesas inicia-se com um simples agrupamento de custos em três principais elementos: materiais, mão-de-obra e overhead. Não fica claro se, para estes autores, o overhead é representado por todos os custos que não a mão-de-obra e os materiais, adicionado das despesas de vendas e despesas administrativas, ou se, o overhead a que fazem referencia é apenas o de produção, o qual é definido posteriormente de forma explícita.

Por não se fazer claro o conceito de overhead (que não o de manufatura) por estes autores apresentados, e por não apresentarem, em sua obra, definição de overhead que não o de manufatura, neste trabalho, não se levará em consideração que, no início do texto, esses podem ter conceituado o overhead como um todo; sendo utilizada, para fins da análise deste trabalho, apenas a definição de overhead de produção apresentada por esses autores.

Destaca-se também, que na definição de overhead de produção apresentada, os autores, em princípio, não atrelam o overhead de manufatura aos custos indiretos, afirmando que ele representa todos os custos exceto a mão-de-obra direta e o material direto. Na Ilustração 1, entretanto, observa-se que, na visão deles, o overhead de produção é sim representado apenas por custos indiretos de produção: mão-de-obra indireta, materiais indiretos e outros gastos indiretos.

Com o intuito de reforçar a afirmativa anterior, constata-se que, em capítulo posterior, ao compararem a dificuldade de alocação do overhead de produção com a apropriação dos custos de materiais e da mão-de-obra, esta é mais complexa em função da sua natureza indireta.

*The materials and labor chapter indicated certain complexities with respect to product costing. These difficulties are not so involved as those associated with costing factory overhead. The indirect nature of factory overhead makes it more difficult to control and trace to products.*²⁶
MATZ et al. (1967, p.265)

Mais à frente estes autores apresentam outra definição de overhead de manufatura (muito similar à primeira), afirmando que outras nomenclaturas equivalentes ao termo são: gastos indiretos, custos indiretos de manufatura, gastos de fabricação, entre outras.

A seguir, esta segunda definição, na íntegra, no original em inglês:

*Factory overhead in its broadest sense consists of all production costs other than direct labor and direct materials. Factory overhead is generally defined as the cost of indirect material, indirect labor, and all other factory jobs, or products. Other terms used for factory overhead are burden, manufacturing expenses, indirect expense, indirect manufacturing cost, indirect manufacturing expense, factory expense, and several others.*²⁷ MATZ et al. (1967, p.265)

²⁶ O capítulo sobre materiais e mão-de-obra indicara certas complexidades em relação ao custeio por produto. Estas dificuldades não são tão complexas como aquelas associadas com o custeio do overhead de manufatura. A natureza indireta do overhead de produção torna mais difícil o controle e a rastreabilidade aos produtos. Em inglês no original – tradução livre do autor.

²⁷ "Overhead de produção, no seu sentido mais amplo, consiste em todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e os materiais diretos. Overhead de produção é geralmente definido como o custo do material indireto, mão-de-obra indireta e todos as demais funções da produção ou dos produtos. Outros termos utilizados para

3.3.3.2 Abordagem utilizada

Ficou demonstrado que a definição de overhead de manufatura apresentada por Matz *et al.* (1967, p.24) é embasada na sua equivalência aos custos indiretos de manufatura; esse tipo fundamentação, conforme apresentado na discussão de Horgren *et. al.* (2009) , é classificado, neste trabalho, como Abordagem Relacional, a qual também foi anteriormente detalhada na Seção 3.3.1.2.

3.3.3.3 Origem e utilidade do termo

Esses autores não apresentam a origem do termo overhead e, apesar de não deixarem explícito o seu posicionamento sobre a utilidade do termo, Matz *et al.* (1967, p.29) destacam sua importância no processo de departamentalização e da apropriação dos custos dos departamentos de serviços aos de produção.

Nota-se que apesar desta possível justificativa, não é necessária a existência do termo overhead para a apropriação dos custos dos departamentos de serviços aos de produção, já que em outros livros didáticos, como por exemplo em Eliseu Martins (2010, p.63), o processo de departamentalização é da mesma forma detalhado, mencionando-se apenas o termo custos indiretos.

3.3.3.4 Análise crítica da definição apresentada

Por ser análoga à definição de Horgren *et al.* (2009), equivalente a custos indiretos de produção, verifica-se que a definição de overhead de manufatura de Matz *et al.* (1967, p.24) também é frágil, em função dos fatores anteriormente apresentados na discussão de Horgren *et. al.* (2009): falta de relevância semântica, falta de relevância para a gestão e tem prejudicada a verificabilidade da informação contábil obtida através dela.

Como também discutido na seção anterior, essa falta de relevância semântica não auxilia as pesquisas em contabilidade e a falta de relevância para a gestão e a verificabilidade reduzida

overhead de produção são *burden*, gastos de produção, despesas indiretas, custos indiretos de manufatura, gastos indiretos de produção, gastos da fábrica, entre vários outros. " Em inglês no original – tradução livre do autor.

podem até, em alguns casos, prejudicar a tomada de decisões dos usuários internos ou externos, podendo induzi-los a decisões errôneas sobre o curso da organização.

3.3.4 Outros autores de livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial que definem overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura

Com o propósito de não estender o trabalho em discussões repetitivas sobre a fragilidade das definições que consideram overhead de manufatura como custos de produção, nas seções que seguem, serão apresentadas as definições de outros autores que possuem esse mesmo entendimento; entretanto, suas fragilidades não serão novamente demonstradas, por ser desnecessário, já que são as mesmas já discutidas amplamente na análise crítica de Horgren *et. al.* (2009).

Destas fragilidades, ficou constatado que, para todas as definições conceitualmente equivalentes a serem expostas nesta Seção, a falta de relevância semântica nelas averiguada, não auxilia as pesquisas em contabilidade e a falta de relevância para a gestão e a verificabilidade reduzida podem até, em alguns casos, prejudicar os gestores ou os usuários externos, e que pode ser inútil, sem que acompanhada de uma detalhada explanação sobre a sua utilidade.

Nota-se que nenhum dos autores a seguir apresentou a origem ou a utilidade do termo, entretanto, alguns exemplos relevantes foram observados; estes serão discutidos logo após a apresentação da definição.

3.3.4.1 Hart (1973)

“[...] *transition to the factory system and the consequent introduction of expensive power-driven machinery immediately produces those additional problems arising from the existence of ‘common’ costs or ‘overhead’ costs.*”²⁸ (HART, 1973, p.1) (grifo no original).

²⁸ “[...] a transição para o modelo fabril e a introdução de maquinário movido a energia elétrica de alto custo imediatamente produziu esses problemas adicionais, advindos da existência dos custos comuns ou custos de overhead.” Em inglês no original - tradução livre do autor.

3.3.4.2 Anderson e Rainborn (1977)

“Manufacturing overhead costs are a diverse collection of production-related costs that are not conveniently traceable to units of output. Costs specifically excluded from manufacturing overhead are selling expenses and all general and administrative costs.” ²⁹ (ANDERSON e RAINBORN, 1977, p.58)

Após esta definição, os autores elaboram uma pequena lista de exemplos, que para eles, representam o overhead de manufatura. Em uma análise mais profunda, entretanto, observa-se que muitos destes exemplos, na própria definição por estes autores apresentada, não seriam, necessariamente, custos indiretos de manufatura (ou para eles, overhead de produção).

Alguns exemplos são: depreciação dos equipamentos de produção (muitas vezes são custos diretos, como em fábricas automatizadas onde os equipamentos tenham substituído à mão-de-obra direta e podem ser diretamente associados aos produtos), amortização de patentes (se a patente for referente a um produto produzido pela empresa, este é um custo direto daquele produto específico) e controle de qualidade (muitas vezes pode ser associado diretamente a um produto).

3.3.4.3 Anthony e Welsch (1981)

An indirect cost is an item of cost that is associated with or caused by two or more cost objectives jointly but that is not directly traceable to each objective individually. If the cost objectives are the production of products, the indirect costs are called production overhead costs or simply overhead costs. ³⁰ (ANTHONY e WELSCH, 1981, p.50)

3.3.4.4 Anderson et al.(1989)

"Factory overhead costs are a variety collection of production-related costs that cannot be practically or conveniently traced to end products. This collection of costs is also called

²⁹ “ Custos de overhead de manufatura são um conjunto diversificado de custos relacionados à produção que não são convenientemente rastreáveis às unidades de produção. Custos especificamente excluídos do overhead de manufatura são as despesas de vendas e todas as despesas gerais e administrativas.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

³⁰ Custo indireto é um item de custos que está associado ou ocasionado por dois ou mais objetos de custeio em conjunto, mas que não é diretamente rastreável a cada objeto individualmente. Se os objetos de custeio são a manufatura de produtos, os custos indiretos são chamados custos de overhead de produção ou simplesmente custos de overhead. Em inglês no original – tradução livre do autor.

manufacturing overhead, factory burden and indirect manufacturing costs.”³¹ (ANDERSON *et al.*, 1989, p.46)

3.3.4.5 Zimmerman (2002)

“*Overhead: all manufacturing costs that cannot be directly traced to a product. Overhead includes indirect labor and materials, plant depreciation, insurance and property taxes, plant management salaries, and so forth.*”³² (ZIMMERMAN, 2002, p.707)

Entre os exemplos de overhead citados, o autor inclui todos os tipos de seguros, entretanto, nota-se que no caso do seguro referir-se a maquinário utilizado na produção de específico produto (por exemplo, os seguros do maquinário existente na refinaria da alumina, matéria prima para a posterior produção de alumínio), é possível associá-lo diretamente ao produto.

3.3.4.6 Ferreira (2007)

"Na verdade, observa-se um aumento dos custos indiretos, ou *overhead*, sobretudo nos casos de pequenas produções." (FERREIRA, 2007, p.10) (grifo no original)

3.3.4.7 Leone (2008)

As despesas indiretas de fabricação (alguns as chamam de despesas gerais, de custos indiretos e outros ainda de *overhead*) são estudadas durante muitos anos e hoje, dentro da Contabilidade de Custos, existem critérios e técnicas que solucionam de modo bastante adequado os problema relacionados a esse aspecto. (LEONE, 2008, p.30) (grifo no original)

3.3.4.8 Blocher *et al.* (2008)

“*All indirect costs – for indirect materials, indirect labor, and other indirect itens – are commonly combined into a cost pool called overhead. In a manufacturing firm, it is called factory overhead.*”³³ (BLOCHER *et al.*, 2008, p.58) (grifo no original)

³¹ “Os custos de overhead de produção são uma variedade de custos relacionados à produção que não podem ser de forma prática ou conveniente rastreadas aos produtos acabados. Esta coleção de custos também é chamada de overhead de produção, *factory burden* e custos indiretos de manufatura.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

³² “Overhead: todos os custos de produção que não podem ser diretamente rastreados a um produto. Overhead inclui mão-de-obra e materiais indiretos, a amortização das instalações, seguros e impostos sobre a propriedade, os salários dos gestores da planta, e assim por diante.” Em inglês no original – tradução livre do autor

3.3.5 O impacto dos métodos de custeio à luz das definições que consideram overhead de produção sinônimo de custos indiretos de manufatura

Dando sequência a discussão iniciada de forma introdutória no início deste capítulo, sobre o impacto dos métodos de custeio na identificação e no cálculo do overhead de manufatura, quando se considera que este seja sinônimo de custos indiretos. Nesta seção serão apresentados os principais métodos de custeios e como o overhead de manufatura é apropriado aos produtos em cada um deles.

Em continuação à análise dos autores que consideram o overhead de produção como sinônimo de custos indiretos, mais uma vez utilizar-se-á essa definição a fim de concluir a discussão. Entretanto, conforme argumentado anteriormente, concluiu-se, com base nos atributos da informação contábil, que essa definição é bastante frágil e questionável, sem que haja um esclarecimento, por parte daqueles autores, sobre sua utilidade.

Ressalta-se ainda que o método de custeio é apenas mais um elemento complicador, para a pesquisa e a gestão, caso seja utilizada aquela definição como base. Todavia, mais uma vez se afirma que, independentemente do método de custeio, o overhead de produção de uma organização, com base naquela definição, não se altera, e a sua apropriação, ou não, ao produto, em nada modifica ou invalida as discussões anteriormente apresentadas. Em outras palavras, a conclusão de que aquela definição é bastante frágil e questionável mantém-se válida, independentemente do que será discutido na sequência.

Ao se compararem empresas (ou grupos de empresas), como no trabalho de Miller e Vollmann (1985, p.143), onde o overhead total das indústrias norte-americanas (35% dos custos de produção) foi comparado ao das indústrias japonesas (26% do mesmo total), o método de custeio em nada influenciaria.

Mas quando os pesquisadores e gestores buscam analisar, ou confrontar, o overhead de manufatura de cada produto (ou de suas unidades), o método de custeio utilizado para a

³³ Todos os custos indiretos - os materiais indiretos, mão-de-obra indireta e outros itens indiretos - são comumente combinados em um grupo de custos chamado overhead. Em uma empresa de manufatura, é também chamado de overhead de produção". Em inglês no original – tradução livre do autor."

apropriação do overhead a eles passa a influenciar no cálculo e na análise, tornando-se mais um complicador na análise. Por exemplo, se um pesquisador decide comparar o overhead de manufatura de duas empresas do ramo do alumínio e em resposta das organizações recebe das empresas os seguintes valores: overhead de produção total da Empresa A, R\$ 420,00 por tonelada produzida e o da Empresa B, R\$ 800,00 por tonelada. O que lhe diz esta informação?

Se um gestor de uma empresa dessa mesma indústria analisa as suas duas principais concorrentes e obtém, de seus dois analistas, aos seguintes resultados: overhead de produção total da Concorrente A, R\$ 600,00 por tonelada e Concorrente B, R\$ 400,00 por tonelada e os compara com o valor que está em sua contabilidade R\$ 800,00 por tonelada. O que lhe diz essa informação?

Sem o conhecimento prévio sobre qual o método de custeio utilizado para apropriação (nos caso dos exemplos anteriormente), do overhead de manufatura (na visão daqueles autores que o consideram sinônimo de custos indiretos de produção) às toneladas de alumínio, aquelas informações não fariam o menor sentido ao pesquisador ou ao gestor, pois dependendo do método de custeio utilizado, o overhead de produção apropriado ao produto pode variar de forma significativa.

Ou seja, além dos recursos econômicos e/ou atividades que compõem o overhead de manufatura se alterarem de acordo com a sua classificação ou não como custos indiretos, a qual está diretamente relacionada aos três principais fatores já citados: 1- viabilidade técnica de mensuração, 2- economicidade entre o custo da mensuração e o benefício da informação e, 3- até certo ponto, dependente do nível de importância que a empresa atribui às informações. No caso da análise do overhead atribuído aos produtos, estes recursos e/ou atividades variam também com método de custeio utilizado pela empresa para fins gerenciais (já que para fins societários e tributários, a valorização dos estoques e a apuração de resultados se fazem, necessariamente, pelo Custeio por Absorção Parcial).

Ao se comparar, por exemplo, os custos indiretos de manufatura (ou overhead de produção para os autores anteriormente citados) alocados aos produtos no Custeio Variável e no Custeio Pleno, observar-se-á que a quantidade e a variedade de atividades e/ou recursos econômicos classificados como overhead que comporá o custo do produto em cada um dos métodos, se

alterará drasticamente, já que no Custeio Variável nenhum custo de overhead de produção comporá o custo apropriado ao produto, e no Custeio Pleno, todos comporão.

Mesmo que a questão da alocação do overhead de produção aos produtos não seja objetivo do presente estudo, a fim de esclarecer as diferenças existentes ao se alocar o overhead de manufatura pelos diferentes métodos de custeio e também, para auxiliar em futuras pesquisas sobre o tema, na sequência será apresentado o tratamento dos custos indiretos na alocação ao objeto de custeio nos cinco principais métodos existentes.

E para isso, analisar as relações existentes entre custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, é de extrema importância. De acordo com Eliseu Martins e Rocha (2010, p.42), todos os custos diretos (em relação às unidades) são variáveis e vice-versa, entretanto, alguns custos variáveis muitas vezes são contabilizados como custos indiretos, principalmente quando seu custo de mensuração ultrapassa o benefício da informação obtida. Quando a entidade de custeio é o produto e não a unidade, os custos variáveis continuam sempre diretos, entretanto, o contrário não é verdadeiro.

Na mesma linha de raciocínio, Eliseu Martins e Rocha (2010, p.42) destacam que se um elemento de custo é indireto em relação às unidades produzidas e aos produtos, então ele o é em relação ao seu volume de produção. Ou seja, os custos indiretos são sempre fixos, mas quando a entidade de custeio é o produto, o contrário não é verdadeiro. Das afirmativas de Eliseu Martins e Rocha (2010) anteriormente expostas, podemos concluir que todos os custos diretos são variáveis em relação às unidades produzidas e que todos os custos indiretos são fixos.

Custeio Variável é aquele que, de acordo com a definição apresentada por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.65), considera como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos diretos fixos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos.

Considerando-se a visão dos autores na qual o overhead de manufatura representa os custos indiretos de produção, quando o custo do produto é calculado pelo Custeio Variável, no qual são alocados aos produtos apenas seus custos variáveis e nada mais. E, como afirmado anteriormente, todos os custos variáveis são também diretos na ótica da alocação à unidade de produto, neste método de custeio (Custeio Variável), não seriam alocados aos produtos os custos indiretos de produção. Ou seja, o total de custos que representa o overhead de manufatura não comporá o

custo do produto e irá diretamente para o resultado. Isto não quer dizer que o overhead de manufatura não exista, na visão daqueles autores, tendo como base o Custeio Variável, mas sim que ele não compõe o custo do produto ou de suas unidades.

Custeio por Absorção é considerado por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.85) como o gênero de custeio que atribui custos fixos aos produtos e uma de suas espécies, o Custeio Pleno, atribui, também, despesas fixas de administração e de vendas. No gênero dos custeios por absorção, serão na sequência apresentadas suas três espécies: Custeio Absorção Parcial, Custeio por Absorção Parcial Modificado e Custeio por Absorção Integral ou Pleno.

Custeio por Absorção Parcial Modificado é aquele que, em concordância com o posicionamento de Eliseu Martins e Rocha (2010, p.118), atribui aos produtos os custos variáveis e os fixos operacionais. Os custos fixos estruturais e as despesas são debitados diretamente ao resultado do período em que são incorridos.

Em anuência com a visão de Eliseu Martins e Rocha (2010, p.23-24), os custos fixos operacionais são necessários para a operação das instalações ou plantas de uma unidade de negócio e são afetados pelas quantidades de itens produzidos, pelo número de corridas ou ordens de produção, ordens de serviço, bem como pelo volume de produção da planta. Exemplos destes custos são: depreciação de ferramentas e equipamentos de moldagem, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, engenheiros e supervisores de linha, entre outros. Para Eliseu Martins e Rocha (2010, p.23), esses custos podem ser ajustados sem muita dificuldade para períodos nos quais a empresa opere aquém do seu volume atual de atividade.

Já os custos fixos estruturais, conforme Eliseu Martins e Rocha (2010, p.22-23), são aqueles necessários para dar sustentação e apoio às instalações produtivas como um todo, não sendo afetados pela quantidade de itens produzidos, pelo número de lotes processados nem pelo volume de produção da planta. Alguns exemplos deste tipo de custos são depreciação da planta produtiva, aluguel, imposto predial, vigilância, segurança, limpeza, entre outros. De acordo com Eliseu Martins e Rocha (2010, p.23), estes custos são muito difíceis de eliminar, conter ou reduzir, exceto por decisões estratégicas de alteração de escala ou de tecnologia, que são ações amplas e radicais, geralmente tomadas por parte da alta cúpula da empresa ou da unidade de negócio.

Esclarecidas as diferenças entre custos fixos estruturais e custos fixos operacionais e considerada a óptica de Horngren *et al.* (2009) e demais autores que entendem o overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura, dos métodos de custeio neste trabalho apresentados, o Custeio por Absorção Parcial Modificado é o segundo método de custeio onde menos se alocariam custos de overhead de produção aos produtos.

Já que se um elemento de custo é indireto em relação às unidades produzidas e aos produtos, então ele é em relação ao seu volume de produção, os custos fixos estruturais, poderiam também ser chamados de custos indiretos estruturais ou, para Horngren *et al.* (2009), overheads estruturais e no Custeio por Absorção Parcial Modificado, não seriam alocados aos produtos. Custos estes (como por exemplo a depreciação da planta produtiva, aluguel, imposto predial, vigilância e segurança) que muitas vezes podem representar uma parcela relevante no custo de produção total.

Custeio por Absorção Parcial é, de acordo com Eliseu Martins e Rocha (2010, p.102), aquele que atribui aos produtos todos os custos de produção, fixos e variáveis, e é Parcial por não alocar aos produtos gastos da administração geral da empresa.

Na ótica da definição apresentada por aqueles autores, o overhead de produção atribuído ao produto pelo Custeio por Absorção Parcial, na verdade representa todo o overhead de manufatura, já que todos os custos de produção, fixos e variáveis, são alocados aos produtos. É importante destacar que Horngren *et al.* (2009) e demais autores não citam despesas administrativas e de vendas, pois apresentam em sua definição apenas o overhead de manufatura.

Custeio por Absorção Pleno é, aquele que, em concordância com a visão de Eliseu Martins e Rocha (2010, p.127) considera como sendo dos produtos todos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas.

Em função da única diferença entre o Custeio por Absorção Parcial e o Custeio Pleno ser, neste último, a alocação aos produtos dos gastos fixos de administração e de vendas, ou seja, das despesas gerais administrativas e de vendas, ao analisarmos o overhead de produção na visão daqueles autores, não há diferença de alocação ao produto entre o Custeio Pleno e o Custeio por Absorção Parcial, já que a diferença entre estes dois métodos de custeio são as alocações de

despesas gerais administrativas e de vendas aos produtos, as quais, para estes autores, não compõe o overhead de manufatura.

O Custeio Baseado em Atividades é considerado por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) como um método de análise de custos, principalmente de overhead, que tem por base: foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos.

Na literatura se pode observar diferentes visões e versões do Custeio Baseado em Atividades, já que, para Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) não se trata de um método de custeio em sentido estrito, ou seja, não busca primordialmente a valoração dos estoques, mensuração do custo dos produtos e apuração da lucratividade individual dos produtos, mas sim, de acordo com os mesmos autores, é um método de análise de custos que busca prover informações para o gerenciamento do overhead.

É importante destacar que o Custeio Baseado em atividades, para Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141), vai além da tipificação de fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, no sentido de contemplar o conceito, mais amplo, de overhead. E conforme destacado nos trechos anteriormente, não se pode definir quais seriam os custos indiretos alocados aos produtos no Custeio Baseado em Atividades, já que toda a alocação de custos aos produtos neste método de custeio, deve primeiramente ser feita às atividades por meio dos direcionadores de recursos e, posteriormente à entidade objeto de custeio, que no caso da presente análise, seriam os produtos, por meio dos direcionadores de atividades.

Nem todas as atividades serão alocadas aos produtos (ou demais entidades objeto de custeio, conforme o caso), por exemplo, em função da baixa relevância, alguns custos indiretos podem ou não ser alocados aos produtos dependendo da empresa e da relevância de cada atividade em cada uma delas. De forma sintética, apesar do entendimento de que a alocação dos custos indiretos no Custeio Baseado em Atividades é bastante ampla, na maior parte dos casos, não é possível definir quais são exatamente os custos indiretos de produção, ou para aqueles autores, custos de overhead de manufatura alocados aos produtos.

Apresentadas as diferenças de alocação do overhead de manufatura aos produtos, tendo como base a ótica de Horngren *et al.* (2009) e demais autores que considerem overhead como custos indiretos, observa-se que no Custeio Variável não haveria alocação de overhead ao produto, já no

Custeio por Absorção Parcial Modificado seriam alocados os custos fixos operacionais, ou overheads operacionais. Já a alocação do overhead ao produto, no Custeio por Absorção Parcial, e no Custeio por Absorção Pleno seria total e idêntica entre eles, já que a única diferença entre os dois métodos seriam as alocação aos produtos dos gastos fixos de administração e de vendas, os quais não compõem o overhead de manufatura, na visão daqueles autores. No Custeio Baseado em Atividades, contudo, não é possível afirmar quais custos indiretos de produção entrariam no custo do produto, mas entende-se que na maior parte dos casos, esta alocação seja bastante ampla.

Conclui-se esta seção reafirmando que, independentemente do método de custeio, as definições que consideram o overhead de manufatura como sinônimo de custos indiretos de produção são bastante frágeis e questionáveis, sem que haja um esclarecimento, por parte daqueles autores, sobre sua real utilidade.

Os métodos de custeio entretanto, representam um complicador quando se busca analisar o overhead atribuído aos produtos, pois além dos recursos econômicos e/ou atividades que compõe o overhead de manufatura se alterarem de acordo com a sua classificação ou não como custos indiretos (amplamente discutida anteriormente), no caso da análise do overhead atribuído aos produtos, estes recursos e/ou atividades, variarão também, com método de custeio utilizado.

Desta forma, para que os gestores ou pesquisadores possam entender, com base naquela definição, uma informação sobre o overhead atribuído ao produto, seria necessário conhecer 1- o que é ou não tratado como indireto na empresa em questão, 2- qual método de custeio foi por ela utilizado na composição do custo de overhead atribuído ao produto e, claro, 3- saber exatamente como os custos indiretos são atribuídos no método escolhido.

Nos exemplos citados no início dessa seção sobre o pesquisador e o gestor que receberam informações sobre o overhead de manufatura por tonelada de alumínio produzido, aquelas informações seriam inúteis sem anteriormente se esclarecer os três pontos anteriormente citados: 1- quais custos são tratados como indiretos na empresa em questão, 2- qual o método de custeio utilizado para apropriação e 3- como se apropriam os custos indiretos no método utilizado.

E na visão do autor do presente trabalho, aquelas informações geradas (sobre o overhead de manufatura por tonelada de alumínio com base na definição apresentada) também seriam inúteis,

mesmo que conhecidos os três pontos anteriormente (pelos motivos amplamente discutidos nas seções anteriores - falta de relevância semântica, para a gestão e verificabilidade reduzida da informação contábil). Desta forma, o método de custeio é, naquelas definições, apenas mais um complicador para pesquisadores ou gestores que a utilizem como alicerce, mas que em nada altera a definição e suas fragilidades.

3.3.6 Hansen e Mowen (2005)

3.3.6.1 Definição

Hansen e Mowen (2005, p.41) afirmam inicialmente que um dos principais objetivos dos sistemas de gestão de custos é o cálculo do custo dos produtos para fins de relatórios externos, relatando que convenções externas impõem que esses sejam divididos em duas principais categorias: custos de produção e custos não produtivos.

Custos não produtivos são, para Hansen e Mowen (2005, p.43), os não inventariáveis ou custos de período, os quais se tornam despesas no mesmo período em que são incorridos. E esses custos são posteriormente segregados em duas categorias: custos com vendas (de acordo com estes autores, custos de *marketing*, distribuição e assistência ao consumidor) e custos administrativos (apresentados como custos associados com a pesquisa e o desenvolvimento de produtos, bem como a administração geral da organização que não possa ser associada de forma lógica e racional aos custos de vendas ou de produção).

Já os custos de produção são segregados, por Hansen e Mowen (2005, p.42), em três diferentes categorias: mão-de-obra direta, material direto e overhead. A mão-de-obra direta e o material direto são, para estes autores, aqueles que podem ser diretamente rastreados aos produtos ou serviços e a eles atribuídos, havendo a possibilidade de observação física da quantidade consumida por cada produto ou serviço.

O overhead, por sua vez, é definido por esses autores como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto. De acordo com os mesmos autores, o overhead é também nomeado por empresas de manufatura como *factory burden* ou *manufacturing overhead*

e contém uma enorme variedade de itens. Alguns dos exemplos de overhead citados pelos autores são: depreciação dos prédios e equipamentos, manutenção, suprimentos, supervisão, manuseio de materiais, energia elétrica e segurança da planta.

Posteriormente, esses autores afirmam que alguns materiais diretos de baixa relevância e o adicional de horas extras da mão-de-obra direta, são também overhead. Enfatizam que o tratamento do adicional de horas extras da mão-de-obra direta como overhead se dá por não poder ser (em muitos casos) atribuído a um determinado lote de produção.

Ressaltam também, que não é a hora extra tratada como overhead, apenas o seu adicional, e que, em alguns casos particulares onde a hora extra tenha incorrido em função de algum pedido de produção especial e específico, seu adicional deve então compor a mão-de-obra direta desta produção e não o overhead.

Na sequência é apresentada a definição de overhead de Hansen e Mowen (2005), na íntegra, no original em inglês, a qual será posteriormente analisada criticamente:

***Overhead:** all production costs other than direct materials and direct labor are lumped into one category called **overhead**. In a manufacturing firm, overhead is also known as factory burden or manufacturing overhead. The overhead cost category contains a wide variety of items. Many inputs other than direct labor and direct materials are needed to produce products. Examples include depreciation on buildings and equipment, maintenance supplies, supervision, material handling, power, property taxes, landscaping of factory ground and plant security.* ³⁴ (HANSEN; MOWEN, 2005, p.42) (grifo no original).

3.3.6.2 Abordagem utilizada

A definição de Hansen e Mowen (2005, p.42) está fundamentada, tanto na relação do overhead com a natureza dos recursos econômicos utilizados (exemplos citados pelos autores: suprimentos de manutenção, energia e taxas sobre a planta produtiva) quanto na sua relação com as atividades

³⁴ Overhead: todos os outros custos de produção que não os materiais diretos e a mão-de-obra direta são adicionados a uma categoria chamada overhead. Em uma empresa de manufatura, o overhead é também conhecido como *factory burden* ou overhead de manufatura. Essa categoria de custos contém uma grande variedade de itens. Muitos outros insumos que não a mão-de-obra direta e os materiais diretos são necessários para produzir produtos. Exemplos incluem a depreciação de edifícios e equipamentos, suprimentos de manutenção, supervisão, manuseio de materiais, energia, impostos sobre a propriedade, leiaute do chão de fábrica e a segurança da planta. Em inglês no original - tradução livre do autor.

e/ou funções desempenhadas na organização (exemplos apresentados pelos autores: supervisão, manusear materiais e segurança da planta produtiva)³⁵.

Por relacionar o overhead tanto com recursos econômicos, quanto com as funções, processos ou atividades desempenhadas na organização, esse tipo fundamentação é classificado, neste trabalho, como Abordagem Mista.

A Abordagem Mista é definida como aquela na qual o autor fundamenta sua definição tanto na relação dos custos de overhead com as funções, processos ou atividades desempenhadas na organização quanto com a natureza dos recursos econômicos utilizados.

3.3.6.3 Origem e utilidade do termo

Esses autores também não apresentam a origem ou a utilidade do termo overhead.

3.3.6.4 Análise crítica da definição apresentada

Ao apresentarem o tratamento do adicional de horas extras como overhead, que por não poder ser atribuído a determinado lote de produção é tratado como tal, é possível supor que os autores analisados considerem overhead sinônimo de custos indiretos. Contudo, por não se posicionarem explicitamente sobre a relação do overhead com os custos indiretos e por não utilizarem, ao longo do texto, esses termos como sinônimos. Considerar-se-á neste trabalho apenas a definição explícita apresentada: overhead representa todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto.

Diferentemente da visão de Horngren *et al.* (2009) e de alguns dos autores analisados nas seções anteriores, observa-se que Hansen e Mowen (2005) não consideram a existência de overhead fora do ambiente produtivo. Não consideram também, que overhead seja sinônimo de custos indiretos, mas sim, que represente todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto.

³⁵ Apesar de supervisão e segurança da planta não serem atividades e sim funções, estão às atividades diretamente relacionadas. Pode-se considerar, por exemplo, que as atividades (normalmente representadas por verbos no infinitivo), das funções acima são: supervisionar a produção e vigiar as instalações produtivas. A definição de atividade utilizada neste trabalho é a defendida por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.142) onde a atividade é uma ação em que se utilizam recursos materiais e humanos, associados a determinada tecnologia, para gerar bens ou serviços.

Apesar da possibilidade de que, em algumas organizações, os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material-direto sejam, em sua maior parte, custos indiretos, representados muitas vezes por Custos Fixos Estruturais, isto pode não ser verdade em muitas outras.

Considere-se, por exemplo, uma fábrica com alto índice de automatização da produção, a qual tenha substituído a mão-de-obra direta por máquinas. Na visão de Hansen e Mowen (2005), os únicos custos que não comporiam o overhead, neste tipo de organização, seriam os de materiais diretos, já que a depreciação das máquinas e equipamentos, mesmo que pudesse ser apropriada de forma direta, seria considerada overhead. Nas definições anteriormente apresentadas, onde o overhead de manufatura é sinônimo de custos indiretos, caso estes custos fossem apropriados diretamente aos produtos, não comporiam o overhead.

Ao analisar-se a composição do overhead de uma empresa específica, com base nessa definição, observa-se que os recursos econômicos e/ou atividades tende a ser constante de período para o outro (considerando que o objeto de custeio seja o produto ou a unidade de produto, conforme premissa anteriormente adotada), o que não acontecia nas definições anteriores.

Constata-se também, que esta definição não considera que o overhead seja zero em uma organização onde um só produto seja produzido. Já que, independentemente de serem diretos ou indiretos, os recursos econômicos e/ou atividades que não a mão-de-obra direta ou o material direto, comporão o overhead.

Por outro lado, ao se pensar em pesquisas com grupos de organizações distintas; empresas com sede em São Paulo, dez maiores empresas brasileiras por receita bruta, etc. Observa-se com base nessa definição, que os recursos econômicos e/ou atividades que comporiam o overhead seria bastante amplo e mutável, muitas vezes tornando-o incomparável, já que poderia representar, por exemplo: supervisão, depreciação e aluguel em determinada organização e em outra: seguros, materiais indiretos e segurança da fábrica.

Quando o foco da pesquisa são empresas similares, por exemplo, produtoras de alumínio ou montadoras de veículos com fábricas no Brasil. Com base na definição de Hansen e Mowen (2005), os recursos econômicos e/ou atividades que comporiam o overhead tende a ser mais homogêneo, auxiliando na comparação entre empresas, pois a natureza dos recursos e/ou atividades exercidas em empresas do mesmo setor, tende a assemelhar-se (exceto quando há

diferenças significativas na tecnologia produtiva ou níveis de terceirização substancialmente distintos de uma organização para outra).

Quando o ponto focal é a gestão, na qual não é comum a comparação de setores ou grupos de empresas completamente distintas, e as análises comparativas ocorrem normalmente com concorrentes ou organizações do mesmo setor. À luz da daquela definição, constata-se a natureza dos recursos e/ou atividades exercidas em empresas do mesmo setor, tende a assemelhar-se, auxiliando na comparação entre empresas.

De acordo com o CPC 00, são características qualitativas fundamentais da informação contábil: a relevância e a representação fidedigna. E características qualitativas de melhoria: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade da informação contábil. Em complemento ao anteriormente exposto, nota-se que Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) afirmam que a informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão, afetando as decisões e/ou afetando as metas.

À luz da definição exposta e das propriedades qualitativas da informação contábil anteriormente descritas e detalhadas nas seções anteriores. Constata-se que a definição de Hansen e Mowen (2005) não teria reduzida a sua verificabilidade, já que permitiria a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais. Independentemente do período ou empresa analisada; para calcular-se o valor do overhead, bastaria somarem-se todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto.

Nota-se também que a informação obtida através dessa definição possui relevância semântica, pois o destinatário compreenderia o significado pretendido da informação divulgada; apresentar o total de custos que não a mão-de-obra direta e o material direto.

Muitos dos livros de Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial tratam detalhadamente da natureza e da apropriação da mão-de-obra direta e do material direto, como por exemplo: Eliseu Martins (2010), Horngren *et al.* (2009), Hansen e Mowen (2005), Zimmerman (2002) e Matz *et al.* (1967). Ou seja, tanto a mão-de-obra direta quanto o material direto, são custos amplamente discutidos na literatura contábil sob os quais há, até certo ponto, concordância entre os pesquisadores sobre a sua natureza, apropriação aos produtos e às suas unidades. Já os demais

custos produtivos, muitos dos quais indiretos ou tratados como tal, nota-se que muitos pesquisadores divergem sobre a melhor forma de sua apropriação aos produtos (métodos de custeio) e suas unidades.

Isso exposto, constata-se que esta definição não teria prejudicada a relevância para a gestão, que se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários. Porque trata muitos dos custos sob os quais as organizações ainda não têm controles tão eficientes quanto a mão-de-obra direta e o material direto. Outro fator relevante para a gestão, seria a comparabilidade do overhead entre empresas concorrentes, pois os recursos e/ou atividades exercidas em empresas do mesmo setor, tende a assemelhar-se com a utilização desta definição, auxiliando nas análises de custos dos concorrentes.

Constata-se então, que em comparação às definições anteriores, a de Hansen e Mowen (2005) apresenta uma melhoria no que tange uma das características qualitativas fundamentais da informação contábil: a relevância, semântica e para a gestão. Duas das características de melhoria da informação contábil também apresentam progresso em relação às definições anteriores: verificabilidade e compreensibilidade.

A comparabilidade, entretanto, continua a ser um problema na definição apresentada, já que as análises entre grupos de empresas, como organizações com sede em São Paulo, dez maiores empresas brasileiras por receita bruta, etc., seriam compostas de recursos econômicos e/ou atividades tão distintos que em nada agregariam, entretanto, ao se compararem empresas do mesmo setor, a definição se torna mais relevante.

3.3.7 Eliseu Martins e Rocha (2010)

3.3.7.1 Definição

Observa-se que em todas as definições anteriormente expostas, os autores analisados não apresentavam lista precisa dos itens que compunham o overhead, afirmando apenas que esse representava, por exemplo em Horngren (2009) e Zimmerman (2002), o total de custos indiretos ou, como em Hansen e Mowen (2005), todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto.

Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141), por outro lado, em uma das seções de um capítulo específico sobre o Custeio por Atividades, definem overhead como os custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção e, diferentemente das definições anteriormente apresentadas, delimitam de forma bastante precisa os custos que devem compô-lo: gastos com a administração geral (planejamento, orçamento, contabilidade etc.), administração financeira e o custo das atividades de apoio ou complemento ao processo produtivo, planejamento e controle da produção, gerência, supervisão, controle de qualidade e logística, no que se refere ao processo de suprimento (aquisição, estocagem e movimentação de materiais).

Apresentando também, alguns dos custos que não fazem parte do total overhead: custo dos materiais diretos e os relacionados intrinsecamente ao processo dos bens e serviços produzidos, tais como mão de obra direta, depreciação das máquinas e equipamentos de produção, a energia consumida para operar essas máquinas e equipamentos etc.

Na sequência é apresentada a definição de overhead desses autores, na íntegra, no original em português, a qual será posteriormente analisada criticamente:

Overheads são custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo. Não são considerados *overheads* o custo dos materiais diretos e os relacionados intrinsecamente ao processo dos bens e serviços produzidos, tais como mão de obra direta, depreciação das máquinas e equipamentos de produção, a energia consumida para operar essas máquinas e equipamentos etc. Por conseguinte, o termo overhead compreende todos os gastos com a administração geral (planejamento, orçamento, contabilidade etc), administração financeira e o custo das atividades de apoio ou complemento ao processo produtivo, planejamento e controle da produção, gerência, supervisão, controle de qualidade e logística, no que se refere ao processo de suprimento (aquisição, estocagem e movimentação de materiais). Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) (grifo no original)

Após a apresentação da sua definição de overhead, Eliseu Martins e Rocha (2010, p.142) afirmam que esses custos são geralmente indiretos, em relação aos produtos, mas que em situações excepcionais podem ser também diretos. Asseveram ainda, que nem todos os custos indiretos são overheads, citando o exemplo de uma agência bancária com um espaço para máquinas de autoatendimento para uso dos clientes na qual os custos ligados a este espaço e essas máquinas, apesar serem indiretos, uma vez que não se pode identificar nem mensurar esse custo em relação a cada serviço de maneira clara, direta e objetiva, não são overhead, pois não se trata

de uma atividade de apoio ou suporte ao processo, mas sim é parte do próprio processo produtivo.

Afirmam também que os custos relativos às atividades de projetar produtos e processos não são overheads, mas aqueles relacionados às atividades do seu apoio administrativo sim e que a remuneração da força de vendas também não o é, mas a administração de vendas sim.

3.3.7.2 Abordagem utilizada

Ficou demonstrado que a definição de overhead de manufatura apresentada por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) é embasada na sua relação com as atividades desempenhadas na organização; esse tipo de fundamentação é classificada, neste trabalho, como Abordagem Funcional.

Desta forma, Abordagem Funcional é aquela em que a definição de overhead toma como base as *funções*, processos e atividades desempenhadas na organização, isto é, a relação dos custos de overhead com as rotinas de produção, administração, distribuição etc.

3.3.7.3 Origem e utilidade do termo

Apesar de Eliseu Martins e Rocha (2010, p.140-141) afirmarem que o Custeio Baseado em Atividades é um método de análise de custos, principalmente de overhead e que a principal finalidade desse método é prover informações para o gerenciamento dele, não especificam a utilidade desse termo e também não apresentaram a sua origem.

Neste ponto nota-se que entre os mais de dez autores pesquisados até o momento, que definiram ou conceituaram o overhead em suas obras, nenhum deles apresentou a utilidade de tal termo.

3.3.7.4 Análise crítica da definição apresentada

A definição desses autores é substancialmente diferente das anteriormente apresentadas, por delimitar de forma bastante precisa os custos que fazem parte do overhead, independentemente do tipo de organização ou do período em que seja analisado (o que não foi constatado nas definições que o consideravam como sinônimo de custos indiretos, já que naquelas definições os recursos ou atividades que compunham o overhead poderiam alterar-se consideravelmente de empresa para empresa e de período para período).

Em comparação à definição de Hansen e Mowen (2005), que apresentava o overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto e que apresentava boas melhorias no que tange os atributos qualitativos da informação contábil, mas na qual foi constatada que poderia dificultar a análise entre setores substancialmente distintos. Nota-se que nessa definição, isso não acontece, já que independentemente do setor, os custos considerados como overhead seriam sempre os mesmos, ou seja, aqueles relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção.

A informação contábil obtida através do acumulado dos custos considerados como overhead a partir dessa definição, por delimitar de forma bastante precisa os que fazem parte desse, torna-a verificável, pois permitiria a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais; também compreensível, já que apresenta, exatamente, quais atividades fazem parte desse custo e comparável entre empresas, setores e períodos.

Conforme anteriormente exposto, na visão de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) a informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão (a relevância semântica, se dá quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada), afetando as decisões (a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários) e/ou afetando as metas (a relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas).

Pode-se afirmar que a informação obtida através do cálculo do overhead com base nessa definição possui relevância semântica, uma vez que o destinatário compreende perfeitamente o significado da informação (total de custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionada à gestão da produção) e também, que seja ela útil para a gestão, já que auxiliaria aos gestores interessados nas análises específicas sobre esses custos (relacionados as atividades de natureza preponderantemente administrativa), a tomarem decisões.

Por outro lado, não é possível determinar, sem uma pesquisa empírica sobre o tema, se para os gestores, essa definição é mais relevante do que a definição de Hansen e Mowen (2005) que considera os custos de overhead como todos os de manufatura que não a mão-de-obra direta e o material direto ou outras definições a serem apresentadas na Seção 3.4 desse trabalho: Overhead

nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração, que também delimitam, de forma bastante clara, os custos que compõe o overhead (e que não são idênticas a de Eliseu Martins e Rocha (2010), anteriormente apresentada).

A fim de concluir essa análise, constata-se que a definição apresentada por Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) não apresenta problemas com a comparabilidade, verificabilidade ou compreensibilidade da informação contábil. Afirma-se também que esta informação é relevante, tanto semanticamente quando pode ser gestão, mas ressalva-se que sem uma pesquisa empírica sobre quais recursos econômicos ou atividades são as de maior interesse e relevância para a gestão de custos das empresas, não se pode afirmar que essa definição seja mais ou menos útil que a de Hansen e Mowen (2005) e outras definições de overhead a serem apresentadas na Seção 3.4 desse trabalho, que também delimitam, de forma bastante precisa, esses custos.

Na sequência é apresentado um quadro sumário (Quadro 2), com as definições dos autores apresentados até o momento, na ordem em que foram apresentados nesse trabalho.

Quadro 2 – Conceitos ou definições de overhead nos livros de controladoria e contabilidade gerencial

Autores	Conceitos ou Definições*	Abordagens
Hornngren <i>et al.</i> (2009, p.37)	Indirect manufacturing costs are all manufacturing costs that are related to the cost object (work in process and then finished goods) but cannot be traced to that cost object in an economically feasible way. Examples include supplies, indirect materials such as lubricants, indirect manufacturing labor such as plant maintenance and cleaning labor, plant rent, plant insurance, property taxes on the plant, plant depreciation, and the compensation of plant managers. This cost category is also referred to as manufacturing overhead costs or factory overhead costs . We use indirect manufacturing costs and manufacturing overhead costs interchangeably in this book. (grifo no original)	Relacional
Matz <i>et al.</i> (1967, p.24)	Factory overhead – also called manufacturing overhead, manufacturing expenses, or factory burden – may be defined as the cost of indirect materials, indirect labor, and all other factory expenses that cannot conveniently be charged directly to specific units, jobs, or products.	Relacional
Hart (1973, p.1)	“[...] transition to the factory system and the consequent introduction of expensive power-driven machinery immediately produces those additional problems arising from the existence of ‘common’ costs or ‘overhead’ costs.” (grifo no original)	Relacional
Anderson e Rainborn (1977, p.58)	Manufacturing overhead costs are a diverse collection of production-related costs that are not conveniently traceable to units of output. Costs specifically excluded from manufacturing overhead are selling expenses and all general and administrative costs.	Relacional
Anthony e Welsch (1981, p.50)	An indirect cost is an item of cost that is associated with or caused by two or more cost objectives jointly but that is not directly traceable to each objective individually. If the cost objectives are the production of products, the indirect costs are called production overhead costs or simply overhead costs.	Relacional
Anderson <i>et al.</i> (1989, p.46)	Factory overhead costs are varied collection of production-related costs that cannot be practically or conveniently traced to end products. This collection of costs is also called manufacturing overhead, factory burden and indirect manufacturing costs.	Relacional
Zimmerman (2002, p.707)	Overhead. All manufacturing costs that cannot be directly traced to a product. Overhead includes indirect labor and materials, plant depreciation, insurance and property taxes, plant management salaries, and so forth. See Indirect costs.	Relacional
Ferreira (2007, p.10)	Com o aumento da complexidade da produção [...] observa-se um aumento dos custos indiretos, ou overhead, sobretudo nos casos de pequenas produções.	Relacional
Leone (2008, p.30)	As despesas indiretas de fabricação (alguns as chamam de despesas gerais, de custos indiretos e outros ainda de overhead) são estudadas durante muitos anos e hoje, dentro da Contabilidade de Custos, existem critérios e técnicas que solucionam de modo bastante adequado os problema relacionados a esse aspecto.	Relacional

Quadro 2- Continuação

Autores	Conceitos ou Definições*	Abordagens
Blocher <i>et al.</i> (2008, p.58)	All indirect costs – for indirect materials, indirect labor, and other indirect itens – are commonly combined into a cost pool called overhead. In a manufacturing firm, it is called factory overhead.”	Relacional
Hansen e Mowen (2005, p.42)	Overhead: all production costs other than direct materials and direct labor are lumped into one category called overhead . In a manufacturing firm, overhead is also known as <i>factory burden</i> or <i>manufacturing overhead</i> . The overhead cost category contains a wide variety of items. Many inputs other than direct labor and direct materials are needed to produce products. Examples include depreciation on buildings and equipment, maintenance supplies, supervision, material handling, power, property taxes, landscaping of factory ground and plant security. (grifo no original)	Mista
Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141)	<i>Overheads</i> são custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à gestão da produção, incluindo, portanto, todo o apoio ao ambiente produtivo.	Funcional

* **Conceitos e definições extraídas, na íntegra, com grifos, símbolos e comentários dos seus respectivos textos, exceto quando indicado. As traduções dos textos em inglês foram anteriormente apresentadas, em suas respectivas seções.**

3.4 Overhead nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração

Esta seção visa exibir, debater e analisar criticamente o posicionamento de diferentes autores com artigos publicados em periódicos de primeira linha das áreas de contabilidade e administração, além de teses e dissertações nessa área, nas quais apresentem conceito ou definição sobre o termo overhead.

Busca-se, também, observar, identificar e descrever a abordagem utilizada por estes autores na concepção de seus conceitos ou definições, além de observar e analisar se os autores apresentaram a utilidade de tal termo. Por se tratar de um artigo relevante para a Gestão de Custos, esta seção se iniciará com o artigo de Miller e Vollmann (1985).

3.4.1 Miller e Vollmann (1985)

3.4.1.1 Definição

Nesse artigo, ao discutirem a redução da relevância, em termos financeiros, da mão-de-obra direta nas empresas norte-americanas, afirmam que, em contrapartida, o overhead aumentou consideravelmente neste mesmo grupo de empresas, tornando-se um custo chave e ainda precariamente gerido.

Miller e Vollmann (1985, p.145) inicialmente definem o overhead de produção como todos os custos diretos e os alocados (ou seja, estes últimos, custos indiretos) de manufatura que não a mão-de-obra direta e os materiais adquiridos; ou seja, apresenta-se similar à definição de Hansen e Mowen (2005). Essa definição é na sequência apresentada, na íntegra, no original em inglês:

*“In principle, manufacturing overhead is easy to define: it includes all the direct and allocated costs of manufacture other than direct labor and purchased materials.”*³⁶ (MILLER e VOLLMANN, 1985, p.145)

Após definido o termo, os autores apresentam exemplos bastante detalhados sobre recursos econômicos, atividades e/ou funções incluídas no overhead, os quais são na sequência apresentados, na íntegra, no original em inglês:

- *Indirect labor, including the wages of hourly workers who do not directly contribute to the manufacture of a product but consisting mostly of labor dedicated to materials handling, maintenance, quality control, and inspection.*
- *General and administrative expenses such as personnel administration, cost accounting, security, salaries for plant management, and direct labor supervision as well as corporate allocations for shared services and corporate staff.*
- *Facilities and equipment costs such as insurance, depreciation of plant equipment, and tooling. These costs also include rents and other facilities-related expenses such as energy and utility costs. (Note that in process-based industries, energy costs may comprise the single largest component of overhead and total costs. Our data suggest that energy accounts for about 4% of the total manufacturing costs for a typical plant in the electronics or machinery industries).*
- *Engineering costs such as the salaries of manufacturing, industrial, and other engineers concerned with the design and maintenance of the production process itself.*

³⁶ “Em princípio, o overhead da produção é fácil de definir: inclui todos os custos diretos e alocados de manufatura, que a mão-de-obra direta e os materiais adquiridos.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

- *Materials overhead costs, including those related to the procurement, movement (with the exception of those shop floor materials-handling costs relegated to the indirect labor category), and coordination of raw materials, components, subassemblies, and finished products. These costs also include the salaries of purchasing, production planning, receiving, stockroom, traffic, and manufacturing systems personnel.*³⁷ (MILLER; VOLLMANN, 1985, p.145) (símbolos no original).

Nota-se que a definição desses autores apresenta o overhead de produção e dentre os diversos exemplos de atividades e/ou funções (transportar materiais, inspecionar materiais, design e manutenção da produção) e recursos econômicos (salários, seguros, depreciação, etc) que na visão esses autores compõe o overhead de manufatura, um parece causar estranheza: despesas gerais e administrativas, que de acordo com eles, compõe o overhead de produção. Essa peculiaridade em relação as definições anteriores, será discutida, em seguida, na análise crítica dessa obra.

3.4.1.2 Abordagem utilizada

Destaca-se que Miller e Vollmann (1985) fundamentam sua definição na relação do overhead com a natureza dos recursos econômicos utilizados (exemplos citados pelos autores: salários, seguros, depreciação, etc) e com as atividades e/ou funções (exemplos apresentados pelos autores: transportar materiais, inspecionar materiais, etc) desempenhadas na organização .

³⁷ Mão-de-obra indireta, incluindo os salários dos trabalhadores horistas que não contribuem diretamente para a fabricação de um produto, mas consiste principalmente do trabalho dedicado ao transporte de materiais, manutenção, controle de qualidade e inspeção.

Despesas gerais e administrativas, tais como administração de pessoal, contabilidade de custos, segurança, salários da gestão da produção e supervisão da mão-de-obra direta, assim como a alocação dos serviços compartilhados e das áreas corporativas.

Custos de instalações e equipamentos, tais como seguros, depreciação de equipamentos e ferramentas. Estes custos também incluem alugueis e outras despesas como os custos de energia e preparação dos equipamentos. (Note que em indústrias de base, os custos de energia podem compreender o maior componente do overhead e do custo total. Nossos dados sugerem que as contas de energia representam 4% dos custos totais de produção de uma planta típica nas indústrias de eletrônicos e de maquinário).

Custos de engenharia, tais como os salários de produção e engenheiros envolvidos com o desenho e manutenção do processo de produção em si.

Custos de overhead de materiais, incluindo os relacionados com aquisição, movimentação (com exceção dos custos de manutenção dos materiais de chão de fábrica adicionados à categoria de mão-de-obra indireta), e coordenação de matérias-primas, componentes, subconjuntos e produtos acabados. Estes custos também incluem os salários do pessoal de compras, planejamento de produção, recepção, almoxarifado, tráfego de materiais e sistemas de pessoal de manufatura. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Por relacionar o overhead tanto com recursos econômicos, quanto com as funções, processos ou atividades desempenhadas na organização, esse tipo fundamentação é classificado, neste trabalho, como Abordagem Mista.

A Abordagem Mista é definida como aquela na qual o autor fundamenta sua definição tanto na relação dos custos de overhead com as funções, processos ou atividades desempenhadas na organização quanto com a natureza dos recursos econômicos utilizados.

3.4.1.3 Origem e utilidade do termo

Miller e Vollmann (1985), não deixam explícita a origem ou a utilidade do overhead, no entanto, afirmam que os gerentes de produção estão cada vez mais preocupados com os custos de overhead, uma vez que tem um efeito dramático na lucratividade e competitividade das organização, e na visão de um executivo sênior entrevistado, eles não param de crescer. Os autores afirmam também que o grande problema no controle do overhead é que os gestores não sabem ao certo o que ocasiona tais custos e, apesar de haver modelos contábeis para alocação desses custos, esses não explicam muito sobre eles, apenas os alocam aos produtos.

Os trechos que embasaram essas assertivas são na sequência apresentados, no original em inglês:

*While the world's attention is focused on the fight to increase productivity and develop new technologies, manufacturing managers - especially those in the electronics and mechanical equipment (machinery) industries - are quietly waging a different battle: the battle to conquer overhead costs. [...] The reason for this concern is obvious: high manufacturing overhead has a dramatic effect on profit and competitiveness, and manufacturing managers believe themselves to be poorly equipped to manage these costs well. As one senior executive told us, "We've been brought up to manage in a world where burden rates [the ratios of overhead costs to direct labor costs] are 100% to 200% or so. But now some of our plants are running with burden rates of over 1,000%. We don't even know what that means!"*³⁸ (MILLER e VOLLMANN, 1985 p.142) (símbolos no original).

For managers, the critical step in controlling overhead costs lies in developing a model that relates these costs to the forces behind them. Most production managers understand what it is that drives direct labor and materials costs, but they are much less aware of what drives overhead costs. True, we do have models that accountants use - as they do engineering standards and bills of

³⁸ Enquanto a atenção do mundo está voltada à luta para aumentar a produtividade e desenvolver novas tecnologias, gerentes de produção - especialmente aqueles em indústrias de equipamentos eletrônicos e de maquinário - estão silenciosamente travando uma batalha diferente: a batalha para dominar os custos de overhead. [...] A razão para essa preocupação é óbvia: o alto overhead de manufatura tem um efeito dramático sobre o lucro e a competitividade, e os gerentes de produção acreditam estar pouco preparados para bem gerenciar esses custos. Como um executivo sênior nos disse: "Nós fomos trazidos à gestão em um mundo onde a *burden rates* [razão entre os custos de overhead e a mão-de-obra direta] eram de 100% a 200% ou mais. Mas agora, algumas de nossas plantas estão funcionando com *burden rates* de mais de 1.000%. Nós nem sequer sabemos o que isso significa!" Em inglês no original – tradução livre do autor.

material - to relate overhead costs to products produced. But these models do not so much explain overhead costs as allocate them. ³⁹ (MILLER e VOLLMANN, 1985 p.143) (grifo no original).

3.4.1.4 Análise crítica da definição apresentada

Por ser similar à definição de Hansen e Mowen (2005), overhead de produção como todos os custos que não a mão-de-obra direta e os materiais adquiridos, destaca-se, conforme anteriormente discutido, que essa definição não apresenta problemas com a relevância, semântica e para a gestão e que possui as características de melhoria da informação contábil: verificabilidade e compreensibilidade.

A comparabilidade, contudo, é um problema nessa definição, já que as análises entre grupos de empresas, como organizações com sede em São Paulo, dez maiores empresas brasileiras por receita bruta, etc., seriam compostas de recursos econômicos e/ou atividades tão distintos que em nada agregariam, entretanto, ao se compararem empresas do mesmo setor, a definição se torna mais útil.

Ao descreverem os exemplos do que compõe os custos de overhead, os autores afirmam que tanto os custos com a supervisão e segurança da planta, que também estavam considerados na definição de Hansen e Mowen (2005), já que são custos de produção que não a mão-de-obra direta ou o material direto. Na definição de Miller e Vollmann (1985) são apresentados também como overhead as alocações corporativas dos serviços compartilhados e do pessoal da administração central (que não a de produção).

Conforme discutido brevemente durante exposição dessa definição, causa estranheza a inclusão das despesas gerais e administrativas no overhead de manufatura, pois para esses autores o overhead é representado por “custos de manufatura” que não a mão-de-obra direta e os materiais adquiridos.

³⁹ Para os gestores, o passo crítico no controle dos custos de overhead reside no desenvolvimento de um modelo que relacione estes custos às forças que estão por trás deles. A maioria dos gerentes de produção compreendem o que direciona a mão-de-obra direta e custos de materiais, mas estão muito menos conscientes com relação ao que impulsiona os custos de overhead. É verdade que temos modelos que os contabilistas utilizam - como fazem com as normas de engenharia e contas de materiais - para relacionar os custos de overhead aos produtos manufaturados. Mas esses modelos não explicam os custos de overhead apenas como alocá-los. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Fica aparente que, para esses autores, as despesas administrativas são também custos de overhead e por isso, a denominação “overhead de manufatura” anteriormente apresentada por esses autores seria mais bem definida apenas como overhead. A definição por eles apresentada poderia também estar mais bem delimitada, a fim de incluir essas despesas.

A inclusão dessas despesas (gerais e administrativas) na definição anteriormente apresentada, não invalida nem altera a relevância e demais características qualitativas da informação contábil analisadas nesta definição, mas fica claro a necessidade de melhor delimitar o termo afim de incluir essas despesas. Nota-se que essas inconsistências podem aumentar a confusão sob tal termo, tanto na literatura, quanto na sociedade e empresas; conforme estes mesmos autores afirmam, os gestores não sabem ao certo o que direciona o crescimento do overhead e essa falha conceitual apresentada, pode aumentar ainda mais o problema.

3.4.2 Blaxill e Hout (1991)

3.4.2.1 Definição

Nesse artigo, Blaxill e Hout (1991) discutem de forma bastante coesa sobre as medidas, aparentemente milagrosas e quase sempre mal sucedidas, sobre rápidos cortes de overhead que deveriam salvar uma organização ou incrementar suas margens. Os autores afirmam que a gestão de overhead não se trata apenas de uma gestão de custos, mas sim de processos, já que estes custos estão diretamente ligados aos processos da empresa.

Na sequência apresentada a definição desses autores, na íntegra, no original em inglês:

*“In both cases, the company misses the point: overhead is not only about cost; more fundamentally, it’s about process. (We define overhead as a company’s people-related cost, specifically, salaried people plus indirect and support wage earners.)”*⁴⁰ (BLAXILL e HOUT, 1991 p.94) (grifo no original).

⁴⁰ “Em ambos os casos, a empresa perde o foco: overhead não é apenas sobre o custo; mais fundamentalmente, é sobre os processos. (Definimos overhead como o custo da companhia relacionado às pessoas, especificamente, às assalariadas adicionadas dos assalariados indiretos e dos horistas de apoio.)” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Nota-se que na definição anteriormente apresentada, além dos autores considerarem que os custos de overhead estejam ligados aos processos, afirmam que ele é representado pelos custos relacionados às pessoas. Adicionando na sequência, que tanto os assalariados quanto os horistas (tradução utilizada para *wage earners*) indiretos e de suporte se encaixam nessa categoria.

Nota-se que os assalariados, para esses autores, são os funcionários da planta com funções de cunho administrativo (ex: gerente da planta) e os horistas, ligados à produção. Observando-se apenas o trecho anteriormente, se destaca que são possíveis outras interpretações da definição, entretanto, a utilizada neste trabalho à luz de outros fragmentos do texto desses autores, é a anteriormente apresentada e será elucidada com maiores detalhes na análise crítica desse artigo.

3.4.2.2 Abordagem utilizada

Para Blaxill e Hout (1991), apesar de inicialmente afirmarem que, o overhead está relacionado ao processos, baseiam sua definição na relação do overhead com a natureza dos recursos econômicos utilizados, mais especificamente com a remuneração paga aos funcionários, sejam eles horistas ou assalariados.

Por fundamentar sua definição de overhead com recursos a na natureza dos recursos econômicos utilizados (representados na contabilidade por elementos de custo ou rubricas contábeis), ou seja, por baseá-la na interação dos custos de overhead com os elementos de produção e de administração, é considerada neste trabalho uma Abordagem Primária.

A Abordagem Primária é definida como aquela na qual o autor fundamenta sua definição na sua relação com a natureza dos recursos econômicos utilizados (representados na contabilidade por elementos de custo ou rubricas contábeis), ou seja, na interação dos custos de overhead com os elementos de produção e de administração; por exemplo: matéria prima, mão-de-obra, material de escritório, entre outros.

3.4.2.3 Origem e utilidade do termo

Apesar de apresentarem diversas razões para a boa gestão do overhead, afirmando que ele tem se tornado cada vez mais significativo em relação ao total de custos das empresas e que estas não

fazem uma boa gestão desses custos, os autores não deixam explícita a utilidade do termo, não apresentando, também, a sua origem.

Entretanto, é possível observar que na pesquisa realizada por esses autores, com 102 empresas de manufatura, que relacionam o incremento do bom overhead (já que o segregam-no em bom e mau, o que será discutido na sequência) com empresas que possuem boa gestão e execução de processos de suporte à produção e a administração e o mau overhead com empresas que possuem processos menos eficientes.

Isso pode dar margem à interpretação de que na visão desses autores, o overhead seja útil para analisar se esses processos de suporte à produção e processos administrativos são mais ou menos eficientes, entretanto, os autores não deixam essa opinião explícita no texto.

3.4.2.4 Análise crítica da definição apresentada

Destaca-se que em uma primeira leitura a definição desses autores, anteriormente apresentada, pode causar certa estranheza no leitor, já que a palavra inglesa: *wage*, é muitas vezes utilizada também como sinônimo de salário ou assalariados (no caso da expressão *wage earners*), ou seja, no trecho em que delimitam o overhead: “[...] *specifically, salaried people plus indirect and support wage earners.*”⁴¹ (BLAXILL e HOUT, 1991 p.94), pode dar a impressão de que o pessoal considerado como custos indiretos e de suporte (supervisão, manutenção, etc.) não podem ser assalariados.

Nota-se, entretanto, que muitas fábricas ao redor do globo, os funcionários das linhas de produção são horistas e o pessoal ligado à administração, normalmente, mensalistas. Desta forma, uma possível interpretação para essa definição foi a apresentada anteriormente, na qual, para esses autores, o overhead é representado por gastos relacionados estritamente a pessoas, mais especificamente os assalariados (ligado à administração da produção) e os horistas (relacionados à produção) indiretos e de suporte.

⁴¹ “[...] especificamente, às assalariadas adicionadas dos assalariados indiretos e dos horistas de apoio.” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Essa interpretação se confirmam ao longo do texto, quando Blaxill e Hout (1991, p.98-99) apresentam a análise do overhead feita em 102 empresas de manufaturam, na qual dividem o overhead (que para eles são gastos estritamente com pessoal) em três categorias:

- Administração da produção (do original: *core management*): para esses autores, os funcionários que gerenciam a planta: gerente geral e engenheiros do controle de processos produtivos.
- Melhoria de processos (do original: *process improvers*): nos quais incluem os engenheiros de materiais, engenheiros de processos, gerentes de compras de materiais e engenheiros de pesquisa⁴² e desenvolvimento.
- Solução de problemas (do original: *problem fixers*): que incluem os supervisores de produção, funcionários da área de expedição e manutenção de emergência (não preventiva).

Confirma-se, com esses trechos adicionais, que os custos de overhead para esses autores, são os gastos com funcionários ligados à administração, supervisão e suporte da produção, ou seja, aparentemente representa os custos, normalmente indiretos, relacionados à mão-de-obra (nota-se que no caso excepcional da produção de um só produto, esses custos não seriam indiretos, mas ainda sim, seriam considerados por esses autores como overhead – já que não o definem com os custos indiretos ligados à mão de obra).

Apesar dessa definição ser substancialmente diferente das anteriormente apresentadas, por delimitar de forma bastante precisa os custos que fazem parte do overhead (o que não foi constatado nas definições que o consideravam como sinônimo de custos indiretos, já que naquelas definições o overhead poderia alterar-se substancialmente de empresa para empresa e de período para período).

⁴² Considera-se que os autores não deveriam incluir os gastos com engenheiros ligado à pesquisa nesse grupo, já que entendem que o overhead esteja ligado estritamente ao processos produtivo. De acordo com o CPC 04, a pesquisa é a investigação original, realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico e nenhum ativo intangível proveniente dela deve ser reconhecido e, esses gastos ,devem ir diretamente para resultado como despesa do período. O desenvolvimento, entretanto, caso apresente alguns aspectos especificados no CPC 04, pode tornar-se um ativo intangível e ser amortizados de acordo com sua vida útil. Por não alterar a definição de overhead desses autores, esse tema não será aqui discutido com maiores detalhes, uma explanação detalhada sobre o assunto é apresentada na análise de Zenz e Thompson (1994), seção 3.6.1.1 desse estudo.

Comparando-a às definições que apresentavam o overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto, o que dificultava a análise entre setores substancialmente distintos, nessa definição, nota-se que isso não acontece, já que independentemente do setor, os custos considerados como overhead seriam apenas os custos com mão-de-obra ligados à gerência, supervisão, manutenção e controle da produção.

A informação calculada e apresentada a partir dessa definição, por delimitar de forma bastante precisa os custos que fazem parte do overhead (da mesma forma que contatado anteriormente na definição de Eliseu Martins e Rocha (2010), apesar de serem distintas) torna-a verificável, pois permitiria a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais; compreensível e comparável entre empresas, setores, etc.

Conforme anteriormente exposto, na visão de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) a informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão (a relevância semântica, se dá quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada), afetando as decisões (a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários) e/ou afetando as metas (a relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas).

Podemos afirmar que a informação obtida através do cálculo do overhead com base nessa definição possua relevância semântica, uma vez que o destinatário compreenderia perfeitamente o significado da informação e também, que seja útil para a gestão, já que auxiliaria aos gestores interessados nas análises específicas sobre estes custos, preponderantemente indiretos, relacionados à mão-de-obra, a tomarem decisões.

Por outro lado, não é possível determinar, sem uma pesquisa empírica sobre o tema, se para os gestores, essa definição é mais relevante do que a definição que considera os custos de overhead como todos os de manufatura que não a mão-de-obra direta e o material direto, a definição de Eliseu Martins e Rocha (2010), ou outras definições que serão apresentadas e que também delimitam, de forma bastante clara, quais custos compõe o overhead.

Constata-se então, que a definição apresentada por Blaxill e Hout (1991, p.94) não apresenta problemas com a comparabilidade, verificabilidade ou compreensividade da informação contábil. Afirma-se também que esta informação é relevante, tanto semanticamente quando pode ser gestão, mas ressalva-se que sem uma pesquisa empírica sobre quais recursos econômicos ou atividades são os de maior interesse e relevância para a gestão de custos das empresas, não se pode afirmar que esta definição seja mais ou menos útil que outras definições de overhead apresentadas e que também delimitam de forma bastante precisa, estes custos.

3.4.3 Cooper e Kaplan (1990)

Nota-se que esses autores não definem o overhead, já que não estabelecem a delimitação exata sobre o termo, mas que apresentam seu conceito, pois formulam uma idéia sobre o fenômeno; e desta forma, essa seção não será segregada em tópicos. Na sequência é apresentado o trecho, no original em inglês, no qual os autores apresentam algumas de suas características:

*Distortions from allocating factory and corporate overhead by burden rates on direct labor were minor; and the expense of collecting and processing data made it hard to justify more sophisticated allocation of these and other indirect costs. [...] Today, product lines and marketing channels have proliferated. Direct labor now represents a small fraction of corporate costs, while expenses covering factory support operations, marketing, distribution and other overhead functions have exploded.*⁴³ (COOPER; KAPLAN, 1990, p.96)

À luz do trecho anteriormente apresentado, nota-se que para Cooper e Kaplan (1990), os custos de overhead são sempre indiretos, apesar de não afirmarem que todos os custos indiretos são overhead.

Esses autores adicionam também que as funções referentes ao suporte às operações fabris, de marketing e distribuição dos produtos são custos de overhead. Neste ponto destaca-se que é possível observar no trecho anteriormente que os autores relacionam o overhead às funções desempenhadas na organização, o que é classificado, neste trabalho, como Abordagem Funcional.

⁴³ As distorções advindas da alocação do overhead de fábrica e corporativo por taxas (*burden rates*) sobre a mão-de-obra direta não são relevantes; e o custo de coleta e processamento de dados tornou difícil justificar uma alocação sofisticada destes e de outros custos indiretos. [...] Hoje, as linhas de produtos e canais de marketing têm proliferado. A mão-de-obra direta agora representa uma pequena fração dos custos das empresas, enquanto as despesas de suporte às operações da fábrica, marketing, distribuição e outras funções de overhead explodiram. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Ao longo do artigo, Cooper e Kaplan (1990, p.99) discutem mais detalhadamente sobre o overhead de produção (*manufacturing overhead*), sobre o qual afirmam que a maior parte dos desses custos estão associados aos pedidos, controles e inspeções das matérias-primas, e à configuração da produção (*production setup*) para a utilização desta matéria-prima.

Posteriormente Cooper e Kaplan (1990, p.99) apresentam as despesas com marketing, as quais já haviam sido previamente definidas como custo de overhead; entretanto, neste ponto não apresentam apenas as despesas com marketing, mas também as administrativas e de vendas. Destacando-se então que para eles, além de existirem overheads fora do ambiente produtivo, esses consideram as despesas gerais e administrativas, bem como as de marketing, como custos de overhead corporativos.

Concluídas as ressalvas referentes às despesas administrativas e de marketing, destaca-se que Cooper e Kaplan (1990, p.99) apresentam também os demais custos corporativos como sendo de overhead. Estes custos são apresentados logo após o detalhamento das despesas administrativas e de marketing, confirmando o entendimento que as estas despesas seriam parte dos overheads corporativos. Os outros custos de overhead não são definidos explicitamente pelos autores, mas sim apresentados na forma de exemplos, conforme detalhado no trecho na sequência, do original em inglês:

For example, Weyerhaeuser's financial services department analyzed all the activities it performed, including database administration, general accounting, accounts payable and receivable, and invoicing, to determine which factors create demands for them. [...] Similarly, companies engaged in major product development and process improvements should attribute the costs of design and engineering resources to the products and product lines that benefit from them.
⁴⁴ (COOPER; KAPLAN, 1990, p.100)

Tendo sido apresentadas as distinções dos custos de overhead feitas por Cooper e Kaplan (1990), overhead de produção, despesas administrativas e de marketing e os demais custos de overhead corporativos.

⁴⁴ Por exemplo, o departamento financeiro da Weyerhaeuser analisou todas as atividades realizadas na empresa, incluindo a administração de banco de dados, contabilidade geral, contas a pagar e a receber e faturamento, para determinar quais os fatores que criam demandas para eles. [...] Da mesma forma, empresas envolvidas no desenvolvimento de produtos e melhorias de processo devem atribuir os custos dos recursos de design e de engenharia para os produtos e linhas de produtos que se beneficiam deles. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Isso exposto, apesar de não se poder afirmar, com fidúcia, qual a definição de overhead desses autores, verificou-se que para eles o overhead é representado, principalmente, por custos indiretos de produção, sobretudo os associados às atividades ligadas ao processo controle e inspeção das matérias-primas e de configuração da produção, adicionados dos gastos com as rotinas da administração central e marketing, administração dos bancos de dados, contabilidade geral e gastos rotinas de desenvolvimento de produtos.

Por não se saber, exatamente, qual a definição não é possível analisa-la em relação às características qualitativas da informação contábil, contudo, mesmo sem uma definição sobre o termo, nota-se que esses autores relacionam o overhead de produção, principalmente a atividades, ligadas, ao controle da produção, planejamento da produção, além da administração central e de marketing, entre outras.

Desta forma, apesar do conceito apresentado por esses autores exibir atividades que não entrariam na definição de Eliseu Martins e Rocha (2010), como por exemplo as rotinas de desenvolvimento de produtos, esses autores parecem seguir uma direção bastante similar a de Eliseu Martins e Rocha (2010), por que considerarem que o overhead esteja relacionado, principalmente as atividades de natureza administrativa, inclusive as relacionada ao controle e a gestão da produção.

3.4.4 Neuman (1975)

Por não definir o overhead, essa seção também não será dividida em subseções, mas apresentará alguns destaques do trabalho de Neuman (1975), o publicado no periódico HBR. Apesar de não definir o termo, o autor apresenta algumas de suas características e cita alguns exemplos, formando um conceito sobre o tema.

Para esse autor, o overhead está, em sua maior parte (entre 70% e 85%), relacionado a pessoas, as quais desenvolvem uma série de atividades dentro da organização e que, no caso da necessidade de sua redução, isso certamente demandaria corte de funcionários.

De acordo com este autor, em uma indústria típica de bens de consumo, algumas das funções desempenhadas por esses funcionários que compõe o overhead são: contabilidade corporativa,

recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, planejamento, engenharia de produção, administração de vendas e marcas.

Na sequência é apresentado o conceito de overhead de Neuman (1975, p.117), no original em inglês:

Since overhead expenses are typically 70% to 85% people-related and most savings come from work-force reductions, cutting overhead does demand some wrenching decisions. [...] Many businessmen recognize that their overhead has grown prodigiously in recent years. Between 1950 and 1970 the number of nonproduction workers in manufacturing industry, for example, increased six times as fast as that of production workers. They now account for no less than 40% of all payroll costs. These people are engaged in an immense variety of activities. In a typical industrial or consumer goods company those that can fairly be called overhead make up such functions as corporate accounting, personnel, R&D and planning, plus a good many sub functions of so-called line organizations, such as plant engineering, sales administration, brand management, and so on.⁴⁵ (NEUMAN, 1975, p.117)

Destaca-se que o conceito de overhead desse autor está diretamente relacionado às atividades desempenhadas na organização, o que neste trabalho é denominado Abordagem Funcional; quando o conceito ou definição de overhead está baseado na relação desses custos com as rotinas de produção, administração, distribuição etc.

O destaque desse conceito em relação as obras anteriormente analisadas, é a afirmação de que que entre 75% e 85% dos custos de overhead estão relacionados a pessoas, tanto na operação (exemplo citado: engenharia de planta) quanto na corporação (exemplos citados: administração de vendas, contabilidade corporativa, etc.) e que as atividades desempenhadas por essas pessoas são os principais custos de overhead. Esse conceito parece ir em direção aos apresentados em

⁴⁵ As despesas de overhead são tipicamente de 70% a 85% relacionadas a pessoas e a maior parte das economias vem da redução na força de trabalho e assim, o corte de overhead demanda decisões difíceis. [...] Muitos empresários reconhecem que seu overhead cresceu prodigiosamente nos últimos anos. Entre 1950 e 1970, o número de trabalhadores na indústria, não relacionados à produção, por exemplo, aumentou seis vezes mais rápido do que a dos trabalhadores de produção. Eles agora correspondem a nada menos que 40% de todos os custos da folha de pagamento. Essas pessoas estão engajadas em uma imensa variedade de atividades. Em uma típica empresa industrial ou de bens de consumo aqueles que podem ser denominados de overhead desempenham funções tais como contabilidade corporativa, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, planejamento, além de uma série de funções de linha, como por exemplo engenharia de produção, administração de vendas, gestão da marca, e assim por diante. Em inglês no original – tradução livre do autor.

⁴⁵ As distorções advindas da alocação do overhead de fábrica e corporativo por taxas (*burden rates*) sobre a mão-de-obra direta não são relevantes; e o custo de coleta e processamento de dados tornou difícil justificar uma alocação sofisticada destes e de outros custos indiretos. [...] Hoje, as linhas de produtos e canais de marketing têm proliferado. A mão-de-obra direta agora representa uma pequena fração dos custos das empresas, enquanto as despesas de suporte às operações da fábrica, marketing, distribuição e outras funções de overhead explodiram. Em inglês no original – tradução livre do autor.

revistas e jornais não científicos, onde, o overhead, aparentemente parecia relacionar-se a atividades desempenhadas ou recursos consumidos no ambiente corporativo, entretanto, sem uma definição explícita sobre o que é, para esses autores, o overhead, não é possível fazer essa afirmativa com fé.

3.4.5 Kelety (2006)

Esse autor não define o overhead em sua tese de doutorado defendida na universidade de Chemnitz, Alemanha e por esse motivo, essa seção não será dividida em subseções, mas apresentará alguns destaques do trabalho desse autor.

Na sequência serão apresentados alguns trechos da tese desse autor, do original em inglês, os quais serão, na sequência, analisados com maiores detalhes.

*Knowledge workers, particularly engineers and software specialists, have displaced much of the direct labor force in many plants. In some cases, overhead costs outside the plant - engineering, marketing, and distribution - has increased to where it exceeds direct labor costs. [...] The relative importance of direct labor and overhead has changed over 150 years. Kammlade et al. (1989:6) suggested not only that overhead is a growing proportion of total cost, but also that manufacturing overhead now represents about a third of total manufacturing costs in a typical company, with administrative overhead (selling, general, administrative expenses) accounting for an additional 30-50 percent of total manufacturing costs.*⁴⁶ (KELETY 2006, p.45)

*Changes in manufacturing technologies, such as the just-in-time philosophy, robotics, and flexible manufacturing systems decreased the direct labor component of production and increased overhead costs. [...] Due to an increased automation, direct labor costs shift to overhead costs, whereas direct labor costs fall, procurement costs, for example, rise and in some cases 50% or more of the product costs are part of these two types of costs.*⁴⁷ (KELETY 2006, p.46)

No primeiro trecho destacado observa-se esse autor considera que haja overhead tanto no ambiente produtivo, o qual em sua visão está aparentemente (já que não deixa isso explícito)

⁴⁶ Os funcionários graduados, particularmente engenheiros e especialistas de software, substituíram grande parte da mão-de-obra direta em muitas fábricas. Em alguns casos, os custos de overhead fora da planta - engenharia, marketing e distribuição - aumentaram para além dos custos da mão-de-obra direta. [...] A importância relativa da mão-de-obra direta e do overhead tem mudado ao longo dos últimos 150 anos. Kammlade *et al.* (1989, p.6) sugere não só que o overhead seja uma proporção crescente em relação ao custo total, mas também que o overhead agora represente cerca de um terço dos custos totais de produção de uma empresa típica, com overhead administrativo (vendas, administração e despesas gerais), correspondendo a um adicional de 30 a 50 por cento dos custos totais de produção. Em inglês no original – tradução livre do autor.

⁴⁷ As mudanças nas tecnologias de produção, tais como a filosofia *just-in-time*, robótica e os sistemas de manufatura flexíveis reduziram o componente de mão-de-obra direta de produção e aumentaram os custos de overhead. [...] Devido a maior automação, custos de mão-de-obra direta mudaram para custos de overhead e ao passo que os custos de mão-de-obra direta foram reduzidos, os custos de aquisição, por exemplo, aumentaram e em alguns casos, 50% ou mais dos custos dos produtos são parte desses dois tipos de custos. Em inglês no original – tradução livre do autor.

ligado aos custos indiretos de produção, como fora dele, representado pelas despesas de vendas, gerais e administrativas, as quais, erroneamente, são consideradas como custos de manufatura. Afirma também, citando Kammlade *et al.* (1989, p.6), que o overhead de manufatura representava, naquela data, cerca de 30% do total dos custos de manufatura e adicionado do overhead administrativo (tradução literal), poderia ultrapassar 50% do custo do produto.

Destaca-se também que esse autor considera que as mudanças nas tecnologias de manufatura (robótica, filosofia do *just-in-time*, etc.) reduziram a quantidade de custos diretos de mão-de-obra e incrementaram os custos de overhead.

Apesar de notar-se que os autores parecem considerar o overhead como os custos indiretos de produção adicionados das despesas gerais, administrativas e de vendas, por não deixarem explícita sua definição e, por poderem ser feitas outras inferências, não será possível descrever qual o tipo de abordagem utilizada ou se a informação gerada através dessa definição possui as características qualitativas essenciais e de melhoria da informação contábil.

Por outro lado destaca-se que apesar dos autores fazerem diversos comentários sobre o total de overhead em comparação aos demais custos e à necessidade de sistemas de custeio que tratem melhor esse tema, entretanto, sequer definem o termo ou apresentam sua utilidade.

3.4.6 Autores de artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade que definem overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura

Por já terem sido esclarecidas as fragilidades das definições que consideram overhead de manufatura como custos de produção, e com o propósito de não estender o trabalho em discussões circulares, nas seções que seguem, serão apresentadas as definições de outros autores que possuem esse mesmo entendimento. Nota-se que nenhum dos autores a seguir apresentaram a utilidade do termo.

3.4.6.1 Foster e Gupta (1990)

Apesar de não definirem, explicitamente o que é overhead de produção, nota-se que ele foi calculado com base no total de custos diretos de produção, subtraídos dos custos totais; ou seja, que representa os custos indiretos de produção. “*Manufacturing overhead costs at Electronics*

*Inc. are measured by subtracting direct costs from total manufacturing costs.”*⁴⁸ (FOSTER; GUPTA, 1990, p.314).

3.4.6.2 Bubshait et. al. (2001)

*“Overhead (OH) costs are those charges that cannot be attributed exclusively to a single product or service”*⁴⁹ (BUBSHAIT et. al. 2001, p.295)

3.4.7 Artigos e teses sobre overhead, nos quais o termo não é definido nem conceituado

Diversos outros textos em que o overhead era objeto de estudo foram analisados, entretanto, não se encontrou nesses, uma definição ou conceito sobre o termo. Na sequência é apresentada uma lista com alguns desses trabalhos, principalmente os publicados em periódicos de primeira linha ou teses específicas sobre o tema, ordenadas por data da publicação: ROREM (1943), VATTER (1945), FERRARA (1961), BARTON (1969), DE VOS e HUSS (1969), KAPLAN (1971), RAUSCH (1973), KAPLAN (1973), KAPLAN e WELMAN (1974) CORNICK *et al.* (1988), KAMMLADE *et al.* (1989), COOPER e KAPLAN (1991), MALCOLM (1991) KAPLAN (1992), COOPER e KAPLAN (1992), NOREEN e SODERSTROM (1994), ANDERSON, Shannon (1995), BANKER *et al.*(1995), ANDERSON, Shannon e YOUNG (1999), VOKURKA e LUMMUS (2001), DRURY e TAYLES (2005), MASTILAK (2007), CARDINAELS (2008), PLESNER e ROHDE (2010).

O intuito dessa lista é salientar o que foi apresentado como uma das justificativas desse trabalho (Seção 1.5), a na falta de trabalhos que apresentem a origem do termo, sua utilidade para pesquisa ou gestão e uma definição do termo.

Na sequencia é apresentado um quadro sumário (Quadro 3), com as definições dos autores dos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração apresentados até o momento, na ordem em que foram apresentados nesse trabalho.

⁴⁸ “Os custos de overhead de produção da Electronics Inc. foram mensurados subtraindo-se os custos diretos dos custos totais de produção.” Em inglês no original – tradução livre do autor.”

⁴⁹ “Custos de overhead (OH) são aqueles que não podem ser atribuídos exclusivamente a um único produto ou serviço” Em inglês no original – tradução livre do autor.

Quadro 3 – Conceitos ou definições de overhead nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração

Autores	Conceitos ou Definições*	Abordagens
Miller e Vollmann (1985, p.145)	In principle, manufacturing overhead is easy to define: it includes all the direct and allocated costs of manufacture other than direct labor and purchased materials.	Mista
Blaxill e Hout (1991, p.94)	In both cases, the company misses the point: overhead is not only about cost; more fundamentally, it's about process. (We define overhead as a company's people-related cost, specifically, salaried people plus indirect and support wage earners.)	Primária
Cooper e Kaplan (1990, p.96)	Distortions from allocating factory and corporate overhead by burden rates on direct labor were minor; and the expense of collecting and processing data made it hard to justify more sophisticated allocation of these and other indirect costs. [...] Today, product lines and marketing channels have proliferated. Direct labor now represents a small fraction of corporate costs, while expenses covering factory support operations, marketing, distribution and other overhead functions have exploded.	Funcional
Neuman (1975, p.117)	Since overhead expenses are typically 70% to 85% people-related and most savings come from work-force reductions, cutting overhead does demand some wrenching decisions. [...] Many businessmen recognize that their overhead has grown prodigiously in recent years. Between 1950 and 1970 the number of nonproduction workers in manufacturing industry, for example, increased six times as fast as that of production workers. They now account for no less than 40% of all payroll costs. These people are engaged in an immense variety of activities. In a typical industrial or consumer goods company those that can fairly be called overhead make up such functions as corporate accounting, personnel, R&D and planning, plus a good many sub functions of so-called line organizations, such as plant engineering, sales administration, brand management, and so on.	Funcional
Kelety (2006, p.45-46)	Knowledge workers, particularly engineers and software specialists, have displaced much of the direct labor force in many plants. In some cases, overhead costs outside the plant - engineering, marketing, and distribution - has increased to where it exceeds direct labor costs. [...] The relative importance of direct labor and overhead has changed over 150 years. Kammlade et al. (1989:6) suggested not only that overhead is a growing proportion of total cost, but also that manufacturing overhead now represents about a third of total manufacturing costs in a typical company, with administrative overhead (selling, general, administrative expenses) accounting for an additional 30-50 percent of total manufacturing costs [...] Changes in manufacturing technologies, such as the just-in-time philosophy, robotics, and flexible manufacturing systems decreased the direct labor component of production and increased overhead costs. [...] Due to an increased automation, direct labor costs shift to overhead costs, whereas direct labor costs fall, procurement costs, for example, rise and in some cases 50% or more of the product costs are part of these two types of costs.	Não identificada

Quadro 3 - Continuação

Autores	Conceitos ou Definições*	Abordagens
Foster e Gupta (1989, p.314)	Manufacturing overhead costs at Electronics Inc. are measured by subtracting direct costs from total manufacturing costs.	Relacional
Bubshait <i>et al.</i> (2001, p.295)	Overhead (OH) costs are those charges that cannot be attributed exclusively to a single product or service.	Relacional

* Conceitos e definições extraídas, na íntegra, com grifos, símbolos e comentários dos seus respectivos textos, exceto quando indicado. As traduções dos textos em inglês foram anteriormente apresentadas, em suas respectivas seções.

3.5 Overhead nos livros de Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade

Alguns livros de Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade foram pesquisados na busca do termo, entretanto, em nenhum deles encontrou-se qualquer comentário sobre o termo. Na sequência segue a lista de livros pesquisados, ordenadas por data da publicação, que não citavam o overhead: HENDRIKSEN (1992), HENDRIKSEN e VAN BREDA (1999), LOPES e MARTINS, Eliseu (2005), LEMES *et al.* (2006), BAPTISTA e GONÇALVES (2007), NEVES e VICECONTI (2007), BRAGA e ALMEIDA (2008), SÁ (2008), SANTOS e SCHMIDT (2009), PADOVEZI (2009), MARION (2009), IUDÍCIBUS *et al.* (2010)

3.6 Overhead sob a ótica dos pesquisadores da área de Administração

Com o propósito de observar se os autores da área de Administração discutem sobre overhead e, no caso afirmativo, se trazem esclarecimentos adicionais sobre sua utilidade, e também, se apresentam conceitos ou definições distintas das anteriormente apresentadas. Nessa seção, serão analisados alguns autores relevantes da Administração da Produção e Controle de Inventário, Administração Financeira, Administração Geral e Teoria da Administração.

Os autores investigados foram selecionados com base nos programas das disciplinas de graduação da FEA-USP de 2009, 2010 e 2011, já que para este nível de ensino, são normalmente utilizadas obras clássicas, de autores relevantes, nas quais usualmente são apresentados conceitos e definições já bastante discutidos e aceitos, até certo ponto, pela literatura.

Por não ser viável a leitura completa de todas as obras selecionadas, a pesquisa foi feita por palavras-chave: *overhead*, *production overhead*, *manufacturing overhead*, *factory burden* e *manufacturing burden* nos índices remissivos dessas obras (quando existente). No caso de obras com capítulos ou seções sobre inventário, esses também foram pesquisados na busca desses termos.

3.6.1 Autores de Administração da Produção e Controle de Inventário

De acordo com o procedimento de pesquisa anteriormente delineado, chegou-se aos seguintes trabalhos da área de Administração da Produção e Controle de Inventário: HANSSMANN (1974), TERSINE (1988), FOGARTY *et al.* (1991), DILWORTH (1992), MCCLAIN *et al.* (1992), SLACK (1993), ZENZ e THOMPSON (1994), RUSSEL R. e RUSSEL B. (1998), SILVER *et al.* (1998), FITZSIMMONS J. e FITZSIMMONS, M. (2000), STEVENSON (2001), MOREIRA (2000), RITZMAN e KRAJEWSKI (2004), MOURA (2004), GAITHER e FRAZIER (2005), CORRÊA L. e CORRÊA H. (2007), CORRÊA *et al.* (2007) e SLACK *et al.* (2009).

Constatou-se que dentre os dezoito trabalhos pesquisados, em apenas dois se apresentava uma definição de *overhead*: HANSSMANN (1974) e ZENZ e THOMPSON (1994), os quais serão analisados, na sequência, com maiores detalhes.

3.6.1.1 Zenz e Thompson (1994)

3.6.1.1.1 Definição

A lente da obra de Zenz e Thompson (1994) difere substancialmente das anteriormente apresentadas, já que consideram que o leitor atue na área compras ou que seja um estudante do tema. Deste modo, ao apresentarem brevemente os itens de custos, o fazem sob a ótica do seu repasse ao comprador, na forma de parcela do preço de venda. Ou seja, apresentam como são calculados os preços de venda das matérias primas (que na visão deles é comumente calculada pelo custo adicionado de determinada margem) e como o leitor (da área compras) deve negociar os preços com base nessas informações.

O overhead é citado no capítulo 9 dessa sua obra, no contexto das negociações de compra de materiais de um fornecedor e das análises de custo benefício. Os autores discorrem, de forma bastante adequada, sobre a mão-de-obra direta e o material direto, os quais, para eles, são facilmente identificados aos produtos (pelo vendedor), mas não tão simples de se calcular pelo (comprador), principalmente no que tange à mão-de-obra direta, a qual dificilmente pode ser calculada de forma acurada por um analista externo.

A definição de overhead é introduzida na sequência e o trecho onde é apresentada é reproduzido na sequência, na íntegra, do original em inglês, o qual será posteriormente discutido:

Overhead costs are costs of an indirect nature that are attributable to the manufacturing, engineering, and research activities of a firm. Sales and administrative costs are generally treated as a separate category in cost-price analysis.

Overhead are partially fixed, partially variable, and seldom directly attributable to a given unit of production. Overhead costs tend to be recorded and accumulated for specific time periods, such as annual insurance premiums and monthly utility charges. These are costs that must be shared among all the customers of a supplier and completely covered before a profit is earned. There is no completely fair method of spreading such costs, because there are inadequacies in the cost allocation process.⁵⁰ (ZENZ E THOMPSON, 1994, p.261)

Observa-se que os autores definem overhead, inicialmente, como custos de natureza indireta, atribuíveis às atividades de manufatura, engenharia e pesquisa de uma organização. Na sequência, entretanto, asseveram que o overhead pode ser fixo ou variável, mas dificilmente atribuível de forma direta às unidades de produção, ou seja, afirmam que ele pode também ser um custo direto, mas raramente o é.

Com a introdução desse segundo argumento, os autores não deixam claro se os raros custos diretos tratados como overhead seriam os de natureza direta e tratados como indiretos, ou se outros custos diretos ligados às atividades de manufatura, engenharia e pesquisa. Entretanto,

⁵⁰ Os custos de overhead são os custos de natureza indireta, atribuíveis às atividades de manufatura, engenharia e pesquisa de uma organização. Custos administrativos e de vendas são geralmente tratados em uma categoria separada na análise de custo benefício.

O overhead é parcialmente fixo, parcialmente variável e raramente diretamente atribuível a uma determinada unidade de produto. Custos de overhead tendem a ser acumulados por períodos de tempo específicos, tais como prêmios anuais de seguro e tarifas de serviços mensais. Estes são custos que devem ser compartilhados entre todos os clientes de um fornecedor e completamente cobertos antes da apuração do resultado. Não existe um método completamente justo de distribuir esses custos, porque há inadequações no processo de alocação de custos. Em inglês no original – tradução livre do autor.

independentemente dessa minúcia, pode-se afirmar que para esses autores, o overhead são custos de natureza preponderantemente indireta, ligados às atividades de manufatura, engenharia e pesquisa.

Nota-se também, que na visão de Zenz e Thompson (1994), sob a ótica do comprador de materiais, as despesas de vendas e demais despesas administrativas devem ser tratadas em uma categoria separada nas análises de custo benefício, o que não deixa claro, naquele trecho, se para esses autores, essas despesas fazem, ou não, parte do overhead. Mais à frente, entretanto, Zenz e Thompson (1994, p.264), afirmam que as despesas administrativas e de vendas não fazem parte dos custos de overhead, esclarecendo a possível dúvida que poderia existir sobre o tratamento dessas despesas.

3.6.1.1.2 Abordagem utilizada

Ficou demonstrado que a definição de overhead apresentada por Zenz e Thompson (1994) está fundamentada na relação do overhead com as atividades desempenhadas na organização, pois em sua visão, ele é um custo atribuível às atividades de manufatura, engenharia e pesquisa de uma dada organização. Esse tipo de fundamentação é classificado, neste trabalho, como Abordagem Funcional.

Desta forma, a Abordagem Funcional é aquela que relaciona os custos de overhead com as funções, processos e atividades desempenhadas na organização, isto é, na relação desses custos com as rotinas de produção, administração, distribuição etc.

3.6.1.2 Origem e utilidade do termo

Apesar de não apresentar a origem do termo, em contraposição aos trabalhos anteriormente apresentados, Zenz e Thompson (1994) explicitam a utilidade do overhead (sob a sua lente, claro). Zenz e Thompson (1994, p.263) afirmam que, na visão da área de compras, o overhead do fornecedor é a parcela do preço mais suscetível a negociações no momento da compra de materiais, pois em sua visão, este custo é uma aglomeração de diversos outros custos, muitos dos quais são pouco atribuíveis a determinados produtos, e mesmo assim são a eles alocados.

Esses autores afirmam também, que quando da compra de materiais, o comprador deve investigar três pontos principais sobre o overhead do produto que está adquirindo: (1) O que está incluso no overhead, (2) Como o overhead é acumulado e (3) Como é alocado aos produtos.

Ao final concluem que o comprador deve investigar o overhead de seu fornecedor e pagar apenas o que dele for considerado útil ao produto comprado; isso será discutido com maiores detalhes, na sequência, durante a análise crítica desta definição.

3.6.1.2.1 Análise crítica da definição apresentada

Para Zenz e Thompson (1994) os custos de overhead estão diretamente relacionados às atividades manufatura, engenharia e pesquisa de uma organização. Os custos com as atividades de engenharia (por exemplo: readequar o volume de produção da linha A, ajustar o reator B, projetar a manutenção da tubulação C, etc.) são normalmente indiretos aos produtos e às suas unidades, já que dificilmente podem ser alocados a eles de maneira clara, direta e objetiva.

Os gastos com pesquisa (observar que até este ponto, os autores falam apenas em gastos com pesquisa, sem incluir, no overhead, os gastos com desenvolvimento), por serem despesas do período, devem ir diretamente para resultado do período em que são incorridos (CPC 04), sendo assim, por natureza, indiretos aos produtos e às suas unidades. Mais detalhes sobre o CPC 04 e os gastos com pesquisa e com desenvolvimento serão mais à frente discutidos, quando da discussão da utilidade dessa definição.

Os custos com atividades de manufatura, por apresentarem a possibilidade de ser diretos ou indiretos, são os únicos que não ficam devidamente delimitados na definição apresentada, uma vez que podem estar relacionados, por exemplo, às atividades de adicionar a matéria prima B ao produto B (custo direto) ou supervisionar a produção dos produtos (custo geralmente indireto).

Entretanto nota-se que, ao afirmarem, inicialmente, que os custos de overhead dificilmente podem ser diretamente atribuídos a uma unidade de produto, nesta análise considerar-se-á que os autores fazem referência apenas aos custos indiretos atribuídos às atividades de manufatura ou os diretos por natureza, mas tratados como indiretos (em função de sua irrelevância, da dificuldade de sua medição ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações).

Constata-se que esta definição delimita, de forma bastante precisa, quais custos fazem, ou não, parte do overhead (o que não foi constatado nas definições que o consideravam como sinônimo de custos indiretos, já que naquelas definições o overhead poderia alterar-se substancialmente de empresa para empresa e de período para período).

Em relação às definições que apresentavam o overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto, o que dificultava a análise entre setores substancialmente distintos, nessa definição, isso não acontece, já que independentemente do setor, os custos considerados como overhead seriam apenas os indiretos (ou diretos tratados como indiretos) relacionados às atividades de atividades de manufatura, engenharia e pesquisa.

A informação calculada a partir dessa definição, por delimitar de forma bastante precisa os custos que fazem parte do overhead (rol de custos indiretos relacionados às atividades de atividades de manufatura, engenharia e pesquisa), torna a informação verificável, pois permitiria a indivíduos qualificados, trabalhando independentemente um do outro, chegar a medidas ou conclusões essencialmente iguais compreensível; comparável entre empresas, setores, etc; e compreensível.

Conforme anteriormente exposto, na visão de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) a informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão (a relevância semântica, se dá quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada), afetando as decisões (a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários) e/ou afetando as metas (a relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas).

Podemos afirmar que a informação obtida através do cálculo do overhead com base nessa definição possua relevância semântica, uma vez que o destinatário compreenderia perfeitamente o significado da informação e também, que seja útil para a gestão, já que auxiliaria aos gestores interessados nas análises dessas atividades específicas a tomarem decisões.

Por outro lado, não é possível determinar, sem uma pesquisa empírica sobre o tema, se para os gestores, essa definição de overhead é mais relevante do que a definição que considera os custos de overhead como todos os de manufatura que não a mão-de-obra direta e o material direto.

Pode-se afirmar que à luz das características qualitativas da informação contábil, a definição apresentada por Zenz e Thompson (1994) não apresenta problemas com a comparabilidade, verificabilidade ou compreensividade. Afirma-se também que esta informação é relevante, tanto semanticamente quando para gestão, mas ressalva-se que sem uma pesquisa empírica sobre quais recursos econômicos ou atividades são os de maior dificuldade para a gestão de custos das empresas, não se pode afirmar que esta definição seja mais ou menos útil que definições de overhead que o consideram como todos os de manufatura que não a mão-de-obra direta e o material direto, por exemplo.

Além da definição substancialmente distinta das anteriores, outro destaque da obra de Zenz e Thompson (1994) é a discussão da utilidade desse termo. Na visão deles eles, o overhead é o item de custos onde o comprador teria maior poder de barganha e, além da necessidade de analisá-lo de forma detalhada, o comprador deve utilizar discutir sobre os motivos da inclusão desses overheads ao produto adquirindo. A fim de complementar esta discussão, na sequência são apresentados dois excertos do texto original em inglês, para as considerações que seguem.

*The cost-price analyst must determine which, if any, portion of the overhead costs were incurred for the buyer's benefit. If elements of supplier's overhead costs are not pertinent to a specific procurement, a buyer should attempt to negotiate them out of the price. For instance, some companies include their research and development costs as a part of overhead. If a given procurement is based on the buyer's own engineering specifications and drawing, one should question the inclusion of seller's research and development costs in the price.*⁵¹ (Zenz e Thompson, 1994, p.261)

*In analyzing what is included, one will often find heavy research and development costs included in the overhead figures. If the buyers requires such research and development in the product being purchased, the inclusion may be warranted. However, if the product is a standard off-the-shelf item requiring no special applications, this expense should not be paid. In summation, the buyers should pay only for the overhead items associates with the research and development needed for the product involved.*⁵² (Zenz e Thompson, 1994, p.263)

⁵¹ O analista de custo benefício deve determinar qual, caso alguma, parte dos custos de overhead foram incorridos para o benefício do comprador. Se os elementos dos custos de overhead do fornecedor não são relevantes para um determinado contrato, o comprador deve tentar excluí-los do preço. Por exemplo, algumas empresas incluem seus custos de pesquisa e desenvolvimento como parte do overhead. Se uma determinada aquisição é baseada em especificações de engenharia e desenho do comprador, deve-se questionar a inclusão dos custos de pesquisa e desenvolvimento do fornecedor no preço. Em inglês no original – tradução livre do autor.

⁵² Ao analisar o que está incluído, frequentemente encontram-se altos custos de pesquisa e desenvolvimento incluídos no overhead. Caso os compradores tenham feito essa requisição no produto a ser comprado, a inclusão pode ser aceita. No entanto, se o produto é um item padrão (de prateleira), sem necessidade de aplicações especiais, essa despesa não deve ser paga. Em suma, os compradores devem pagar apenas pelos itens de overhead associados à pesquisa e desenvolvimento necessários ao produto adquirido. Em inglês no original – tradução livre do autor.

A partir dos excetos anteriormente, fica claro que os autores acreditam que o overhead alocado aos produtos vendidos, deva ser apenas aquele que seja útil a tal produto. Observa-se que em ambos os excetos, os autores afirmam que, além dos gastos com pesquisa, conforme estava em sua definição, as empresas costumam incluir os gastos com desenvolvimento; os autores tratam ambos os gastos como se tivessem a mesma natureza, juntando-os no grupo de pesquisa e desenvolvimento.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativos Intangíveis, a pesquisa é a investigação original e planejada, realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico e nenhum ativo intangível proveniente dela, deve ser reconhecido e esses gastos devem ir diretamente para resultado como despesa do período.

O desenvolvimento, entretanto, é, de acordo com o CPC 04, a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso e pode ser reconhecido como ativo intangível caso apresente alguns aspectos como: viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda; capacidade para usar ou vender o ativo intangível; capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento, entre outros.

Caso os gastos com desenvolvimento cumpram os requisitos para sua ativação como intangível, este será amortizado, de acordo com sua vida útil, caso definível. No caso da não possibilidade de definir-se a vida útil desse ativo, e ele seja considerado de vida útil indeterminada, ele não deve ser amortizado, entretanto, um teste de recuperação deve ser feito o teste de anualmente, ou sempre que haja uma indicação de que o ativo intangível possa estar perdendo substância econômica.

Isso exposto, observa-se que a visão de Zenz e Thompson (1994) na qual produtos de prateleira (*off-the-shelf item*) não devem conter gastos com pesquisa e desenvolvimento, ou que a área de compras de determinada empresa não deve aceitar esses gastos, exceto se requeridos por ela, não parece correto. Uma vez que, por se tornarem despesas no período em que são incorridos, os

gastos com pesquisa precisam ser cobertos pela margem de venda dos produtos, o correto seria que estes custos estivesse sim, de embutidos no preço de venda desses produtos.

Uma situação excepcional onde a adição desses gastos poderiam ser discutíveis (conforme exemplo apresentado pelos autores no exceto anteriormente apresentado), seria uma empresa compradora fornecer todas as especificações e desenhos para a organização fornecedora, não se beneficiando de nenhuma das melhorias das pesquisadas feitas por ela.

Conforme comentado anteriormente, Zenz e Thompson (1994, p.263) afirmam que o preço de venda dos produtos é calculado pelos custos desses, adicionados de determinada margem. Sendo assim, a fim de justificar que a margem deve cobrir também as despesas com pesquisa, na sequência se apresenta, na visão de Guerreiro *et al.* (2008, p.4), a lógica utilizada no planejamento de preços baseado no custo mais margem, a qual segue a seguinte equação:

$$\begin{aligned} PV &= CV + MD \\ PV &= \text{Preço de Venda} \\ CV &= \text{Custos Variáveis} \\ MD &= \text{Margem desejada} \\ MD &= DF + CF + LDA \\ DF &= \text{Despesas Fixas} \\ CF &= \text{Custos Fixos} \\ LDA &= \text{Lucro desejado pelos acionistas} \end{aligned}$$

Ilustração 2 - Planejamento de preços baseado no custo mais margem.
Fonte: Guerreiro *et al.* (2008, p.4)

De acordo com a visão de Guerreiro *et al.* (2008, p.4), o preço calculado com base no custo, adicionado de determinada margem deve conter as despesas fixas, os custos (fixos e variáveis) e o lucro desejado pelos acionistas. Desta forma, neste trabalho, se considera que não está correta a assertiva de Zenz e Thompson (1994, p.263) de que os compradores não devem aceitar alocações de pesquisa em seus produtos, caso esta não tenha sido solicitada, ou se o produto comprado for um produto “de prateleira”, conforme expressão por eles utilizada.

Os gastos com desenvolvimento, em contrapartida, são relativos a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados,

antes do início da sua produção comercial, ou seja, a amortização (caso a vida útil seja definida) do ativo intangível por eles formado, deve sim ser atribuído a um ou mais produtos e não deve ser adicionado aos demais, o que está condizente com a visão de Zenz e Thompson (1994, p.263).

A fim de concluir a discussão sobre a utilidade do overhead na visão desses atores, observa-se que apesar da lógica natural de que custos/despesas da empresa fornecedora, que não beneficiam determinado produto adquirido por um comprador, não devam ser por ele pagos, o exemplo da pesquisa e desenvolvimento não foi interessante, já que a pesquisa deve sim, ser paga pela margem sobre os custos dos produtos da empresa, por não ser específica a nenhum deles e, ao mesmo tempo, poder beneficiar todos eles ou novos produtos que podem, também, ser de interesse desse comprador.

3.6.1.3 Hanssmann (1974)

Diferentemente das seções anteriores, essa não será dividida em subseções, já que o autor não define, nem conceitua o termo overhead; citando apenas um exemplo do que, para ele, o termo poderia representar: despesas administrativas. Na sequência é exposto, na íntegra, o texto original em inglês, no qual o autor cita o termo:

*If the function to be costed is "production of product 1" it is quite usual that the readily identifiable "direct costs" are established for all products, and a portion of the so-called indirect costs and overhead (for example administrative expenses) is allocated to the various products in proportion to their direct costs.*⁵³ (HANSSMANN, 1974, p.81) (grifo no original).

Destaca-se que o autor utiliza, em sua obra, o mesmo enfoque da obra analisada na seção anterior, 3.6.1.1 Zenz e Thompson (1994); leitor atue na área compras e gestão de materiais ou que seja um estudante desse tópico. O exceto anteriormente apresentado, surge em maio a uma discussão de como são custeados os produtos pelo fornecedor. Os autores afirmam que os custos diretos identificáveis são atribuídos aos produtos e posteriormente os custos indiretos e também o overhead são alocados aos vários produtos em proporção aos seus custos diretos.

⁵³ Se a função a ser avaliada no custo é "a produção do produto 1" é muito comum que os custos diretos prontamente identificáveis sejam estabelecidos para todos os produtos, e uma parte dos custos indiretos e de overhead (por exemplo, custos administrativos) sejam alocados aos diversos produtos proporcionalmente aos seus custos diretos. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Mesmo sem um conceito ou definição do termo, é possível afirmar, pela citação anteriormente, que o autor considera que custos indiretos e o overhead sejam conceitos distintos, já que, em sua visão, ambos são alocados aos produtos em proporção aos seus custos diretos. Nota-se, que este foi um dos poucos autores que considerou as despesas administrativas como overhead, aparentemente indo um pouco mais na direção dos jornais e revistas que, aparentemente, consideram overhead como despesas de cunho administrativo.

3.6.2 Autores de Administração Financeira

Entre os autores da área de Administração Financeira, foram pesquisados os seguintes trabalhos: WESTON e BRIGHAM (2000), DAMODARAN (2001), COPELAND *et. al.* (2005), BREALEY (2008), ROSS *et. al.* (2011) e GITMAN (2011), dentre os quais, apenas um apresenta definição de overhead: BREALEY (2008).

3.6.2.1 Brealey (2008)

Essa seção também não será dividida em subseções, uma vez que o autor analisado também não conceitua nem define o termo overhead, citando apenas alguns exemplos do que, para ele, o termo poderia representar: salários da supervisão, aluguéis, luz (não é utilizada a palavra energia elétrica) e gerências e/ou diretorias (a palavra utilizada pelos autores foi “heads”, que poderia ser traduzido como pessoas no poder e no caso de uma organização, diretorias e/ou gerências). Na sequência é exposto, na íntegra, o texto original em inglês, no qual o autor apresenta esses exemplos:

*We have already mentioned that the accountant's objective is not always the same as the investment analyst's. A case in point is the allocation of overhead costs. Overhead include such items as supervisory salaries, rent, heads, and light. These overheads may not be related to any particular project, but they have to be paid for somehow. Therefore, when the accountant assigns costs to the firm's projects, a charge for overhead is usually made. Now our principle of incremental cash flows says that in investment appraisal we should include only the extra expenses that would result from the project. A project may generate extra overhead expenses; then again, it may not. We should be cautious about assuming that the accountant's allocation of overheads represents the true extra expenses that would be incurred.*⁵⁴ BREALEY (2008, p.151)

⁵⁴ Nós já mencionamos que o objetivo dos contabilistas não é sempre o mesmo que o dos analistas de investimento. Um caso em questão é a alocação dos custos de overhead. Overhead inclui itens como salários de supervisão, aluguel, diretoria e de luz. Esse overhead pode não estar relacionado a um projeto específico, mas deve ser pago de alguma maneira. Portanto, quando os contadores atribuem os custos para aos projetos da empresa, uma taxa para o overhead geralmente é utilizada. Entretanto, o nosso princípio de fluxo de caixa incremental diz que na avaliação de investimento devemos incluir apenas as despesas extras relativas ao projeto. Um projeto pode gerar despesas gerais

Nota-se que a definição desse autor poderia ser de que o overhead é sinônimo de custos indiretos, caso a gerência e/ou diretorias a que ele faz referência fossem as de produção e a luz, aquela utilizada no ambiente produtivo ou nas salas destes gerentes e/ou diretores ligados à produção, entretanto, caso estes gerentes e/ou diretores fossem os dos escritórios centrais (*headquarters*), a definição já não seria essa.

Não é possível, contudo, ter fiúza sobre qual é a definição utilizada pelos autores, mas destaca-se que os exemplos citados parecem ir de encontro às notícias de jornais ou revistas citadas no primeiro capítulo deste trabalho, onde o conceito de overhead parece abranger muito mais as supervisões ou gerências (sejam elas de produção ou não), do que os custos indiretos do ambiente produtivo.

3.6.3 Autores de Administração Geral e Teoria da Administração

Entre os autores de Administração geral e Teoria da Administração, foram pesquisados os seguintes trabalhos: HAMPTON (1991), KWASNICKA (1995), TAYLOR (1995), BULGACOV (1999), MARKLAND (1999), MONTANA (2003), GISBON *et. al.* (2006) e MAXIMIANO (2011). Em nenhum deles encontrou-se conceito ou definição do termo overhead.

Na sequencia é apresentado um quadro sumário (Quadro 4), com as definições dos autores da área de Administração de Empresas apresentados até o momento, na ordem em que foram apresentados nesse trabalho.

extras; entretanto, ele também pode não gerar. Devemos ser cautelosos ao assumir que a alocação dos overheads elaboradas pelos contadores representam as reais despesas extras incorridas. Em inglês no original – tradução livre do autor.

Quadro 4 – Conceitos ou definições de overhead sob a ótica dos pesquisadores da área de Administração de Empresas

Autores	Conceitos ou Definições*	Abordagens
Zenz e Thompson (1994, p.261)	<p>Overhead costs are costs of an indirect nature that are attributable to the manufacturing, engineering, and research activities of a firm. Sales and administrative costs are generally treated as a separate category in cost-price analysis.</p> <p>Overhead are partially fixed, partially variable, and seldom directly attributable to a given unit of production. Overhead costs tend to be recorded and accumulated for specific time periods, such as annual insurance premiums and monthly utility charges. These are costs that must be shared among all the customers of a supplier and completely covered before a profit is earned. There is no completely fair method of spreading such costs, because there are inadequacies in the cost allocation process.</p>	Funcional
Hanssmann (1974, p.81)	<p>If the function to be costed is “production of product 1” it is quite usual that the readily identifiable “direct costs” are established for all products, and a portion of the so-called indirect costs and overhead (for example administrative expenses) is allocated to the various products in proportion to their direct costs.</p>	Não Identificada
Brealey (2008, p.151)	<p>We have already mentioned that the accountant’s objective is not always the same as the investment analyst’s. A case in point is the allocation of overhead costs. Overhead include such items as supervisory salaries, rent, heads, and light. These overheads may not be related to any particular project, but they have to be paid for somehow. Therefore, when the accountant assigns costs to the firm’s projects, a charge for overhead is usually made. Now our principle of incremental cash flows says that in investment appraisal we should include only the extra expenses that would result from the project. A project may generate extra overhead expenses; then again, it may not. We should be cautious about assuming that the accountant’s allocation of overheads represents the true extra expenses that would be incurred.</p>	Não Identificada

* Conceitos e definições extraídas, na íntegra, com grifos, símbolos e comentários dos seus respectivos textos, exceto quando indicado. As traduções dos textos em inglês foram anteriormente apresentadas, em suas respectivas seções.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Este trabalho apresentou, discutiu e analisou, criticamente, à luz das características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil, presentes no CPC 00 e detalhadas por Hendriksen e Van Breda (1999, p.96-97), diferentes definições e conceitos de overhead.

Para nortear este estudo, uma questão de pesquisa, um objetivo geral e dois específicos foram estabelecidos. Neste espaço reservado à apresentação e análise dos resultados da pesquisa, esses itens são retomados de forma a elucidar as conclusões a que se chegou a respeito de cada um deles.

4.1 Considerações sobre a questão de pesquisa e o objetivo geral

A questão de pesquisa e seu objetivo geral (apresentados nas Seções 1.3 e 1.4, respectivamente) propunham analisar, detalhadamente, cada uma das definições ou conceitos de overhead encontrados em trabalhos de Contabilidade e Administração a fim de se observar e descrever se a informação contábil gerada através desses conceitos e definições possuíam as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil.

Conforme apresentado anteriormente nesse estudo (Seção 1.3), o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00), considera como características qualitativas fundamentais da informação contábil a relevância e a representação fidedigna. De acordo com o mesmo Pronunciamento, as características qualitativas de melhoria são: comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade da informação contábil, características menos críticas, mas ainda sim, altamente desejáveis.

Descreveu-se anteriormente também (Seção 1.3), que Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97) ponderam que informação contábil pode ser relevante de pelo menos três maneiras: afetando a compreensão, afetando as decisões e/ou afetando as metas. A relevância para as metas se dá quando a informação permite que as metas dos usuários sejam atingidas. A relevância semântica, por sua vez, é alcançada quando o destinatário compreende o significado pretendido da informação divulgada e a relevância para a gestão se dá quando a informação facilita a tomada de decisões pelos usuários.

No Capítulo 3 desse trabalho foram apresentadas vinte e duas obras acadêmicas nas quais se encontraram definições ou conceitos de overhead (desconsiderando-se todas as demais obras citadas em que não foram encontrados conceitos ou definições sobre o termo). Dentre essas vinte e duas obras, doze são livros acadêmicos de Contabilidade Gerencial e de Custos, seis são artigos de Contabilidade e Administração, três são Livros de Administração Financeira e de Produção e uma Tese de Doutorado.

Em doze das vinte e duas obras analisadas (55%), observa-se que os autores consideram que o overhead de manufatura seja sinônimo de custos indiretos, sendo dez, dessas doze, livros de Contabilidade Gerencial e de Custos (83%) e dois artigos (17%), um de Contabilidade (Foster e Gupta, 1990) e um de Administração (Bubshait *et al.*, 2001).

Conforme apresentado nas delimitações e limitações deste estudo, havia a possibilidade de encontrar-se na literatura contábil duas diferentes visões sobre o termo overhead: a da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial e de custos. Contudo, não foi encontrada nenhuma obra de contabilidade financeira que apresentasse a definição do termo, e assim, não foi possível constatar se haviam diferenças entre as visões dos autores da contabilidade financeira e dos autores da contabilidade gerencial e de custos.

Isso exposto é possível afirmar que os livros de Contabilidade Gerencial e de Custos estão bastante alinhados no que tange a utilização do conceito de overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura; definição utilizada em 83% dos livros de Contabilidade Gerencial e de Custos analisados, como por exemplo em Horngren *et al.* (2009), Matz *et al.* (1967), Anderson *et al.* (1989) e Zimmerman (2002).

Nota-se que além do overhead de manufatura considerado como custos indiretos de produção, Horngren (2009) considera também a existência do overhead fora do ambiente produtivo, mas não deixa explícito seu posicionamento sobre o assunto. Os demais autores que consideram overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura não apresentam essa diferenciação.

À luz das características qualitativas da informação contábil, foi demonstrado (Seção 3.3.1) que essa definição pode não ser útil, por não possuir o atributo de relevância (semântica e para a

gestão), bem como apresenta problemas com a comparabilidade, verificabilidade, e compreensibilidade.

A principal causa desses problemas é que o valor de recursos econômicos que compõe o overhead de produção pode se alterar significativamente de período para período e de uma organização para outra, em função da viabilidade técnica de mensuração, da economicidade entre o custo da mensuração e o benefício da informação obtida e até certo ponto, do nível de importância que a empresa atribui às informações (conforme análise desenvolvida na Seção 3.3.1 desse estudo).

Destaca-se que uma informação que não possua as características qualitativas da informação contábil pode, ainda sim, ser útil à gestão; mas, para que isso fique claro ao leitor, é importante que o autor explicita, detalhadamente, a utilidade dessa informação, o que não foi constatado em nenhuma das obras analisadas.

No caso da análise do overhead atribuído aos produtos, o valor desses recursos e/ou atividades, podem alterar-se, também, de acordo com método de custeio utilizado pela empresa para fins gerenciais (conforme analisado detalhadamente na Seção 3.3.5), o que em nada altera a definição ou as características qualitativas da informação gerada, mas pode confundir ainda mais os pesquisadores, gestores e demais partes interessadas.

Outro problema constatado e detalhado na Seção 3.3.2 foi o de se ter, na língua portuguesa, uma palavra da língua inglesa com o mesmo significado de um termo já bastante difundido e, de certa forma, aceito entre os pesquisadores e gestores que utilizam a informação contábil para tomada de decisão: custos indiretos. O que não parece útil e só aumenta a confusão.

Isso exposto, sem uma explicação sobre a real utilidade (para a pesquisa ou gestão), o que não foi apresentado em nenhuma das obras analisadas, as definições que consideram overhead e custos indiretos como sinônimo, não parecem úteis.

Em dois livros, entretanto, foram encontrados conceitos distintos: em Hansen e Mowen (2005), os quais definem overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto, e em Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141) que o consideram como os custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa, inclusive as relacionadas à

gestão da produção. Nessas definições notaram-se melhorias significativas no que tange as características qualitativas da informação contábil, conforme apresentado, detalhadamente na Seção 3.3.6 para Hansen e Mowen (2005) e Seção 3.3.7 para Eliseu Martins e Rocha (2010, p.141).

Um destaque importante é que dentre as 11 obras de Contabilidade Societária e Teoria da Contabilidade pesquisadas (detalhadas na Seção 3.5), não foram encontrados conceitos ou definições sobre o termo overhead, o que não é uma fragilidade, uma vez outras definições sobre o termo, sem a apresentação de sua utilidade e sua origem (o que foi constatado em quase todas as obras analisadas), apenas aumentaria a confusão.

Nos artigos, teses e dissertações da área de Contabilidade e Administração notou-se uma escassez no que tange as definições e conceitos sobre o termo, já que entre os diversos trabalhos estudados (conforme apresentado na seção 3.4), em apenas seis obras foram apresentadas definições ou conceitos sobre o overhead.

Nesses trabalhos encontraram-se distintas definições e conceitos, desde overhead como custos e despesas relacionados às pessoas: Blaxill e Hout (1991), até definições idênticas às anteriormente citadas, que consideram o overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura, como é o caso do trabalho de Foster e Gupta (1990).

Entretanto, uma semelhança encontrada nesses seis trabalhos foi que em cinco deles, exceto no de Foster e Gupta, 1990, se considera a existência de overhead fora do ambiente produtivo, representado, principalmente pelas Despesas Administrativas.

Constatou-se também, na Seção 3.6, que o tema não é muito explorado nos livros de Administração, uma vez que dentre as dezoito obras estudadas, apenas três trabalhos apresentaram conceitos ou definições: Hanssmann (1974); Zenz, Thompson (1994) e Brealey, (2008).

Isso exposto reafirma-se que muitos autores clássicos e contemporâneos dessa área do conhecimento sequer citam o termo, como é o caso de Gitman (2011), Damodaran (2001), Maximiano (2011), Gisbon *et al.* (2006), Fitzsimmons J. e Fitzsimmons, M. (2000), Corrêa *et al.* (2007), entre outros anteriormente citados na seção 3.6 desse estudo.

Com o intuito de responder a questão de pesquisa e atingir o objetivo geral desse estudo apresentados, respectivamente, nas Seções 1.3 e 1.4, além de sumarizar se a informação baseada nos conceitos e definições analisados apresentam as características qualitativas da informação contábil são apresentados, na sequência, dois quadros sinópticos: o primeiro (Quadro 5) referente às características fundamentais da informação contábil e o seguinte (Quadro 6) que se refere às características de melhoria dessa informação. Esses quadros estão ordenados conforme a apresentação das obras ao longo desse estudo.

Quadro 5 – Conceitos ou definições de overhead e as características qualitativas fundamentais da informação contábil

Autores	Ano da Publicação	Consideram Overhead de Manufatura como sinônimo de Custos Indiretos?	Características Qualitativas Fundamentais			
			Relevância Semântica	Relevância para a Gestão	Relevância para as Metas	Representação Fidedigna
Horngren <i>et al.</i>	2009	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Matz <i>et al.</i>	1967	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Hart	1973	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Anderson e Rainborn	1977	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Anthony e Welsch	1981	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Anderson <i>et al.</i>	1989	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Zimmerman	2002	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Ferreira	2007	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Leone	2008	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Blocher <i>et al.</i>	2008	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Hansen e Mowen	2005	Não	Sim	Sim	Inconclusivo	Inconclusivo
Martins e Rocha	2010	Não	Sim	Sim	Inconclusivo	Inconclusivo
Miller e Vollmann	1985	Não	Sim	Sim	Inconclusivo	Inconclusivo
Blaxill e Hout	1991	Não	Sim	Sim	Inconclusivo	Inconclusivo
Cooper e Kaplan	1990	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Neuman	1975	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Kelety	2006	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Foster e Gupta	1990	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Bubshait <i>et al.</i>	2001	Sim	Não	Não*	Inconclusivo	Inconclusivo
Zenz e Thompson	1994	Não	Sim	Sim	Inconclusivo	Inconclusivo
Hanssmann	1974	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Brealey	2008	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo

*Não se apresenta relevante para a gestão sem que autor explicita sua utilidade, o que não foi apresentado em nenhum dos trabalhos analisados, diferentemente do que acontece com os custos indiretos, conforme detalhado na Seção 3.3.2 desse estudo.

Quadro 6 – Conceitos ou definições de overhead e as características qualitativas de melhoria da informação contábil

Autores	Ano da Publicação	Consideram Overhead de Manufatura como sinônimo de Custos Indiretos?	Características Qualitativas de Melhoria			
			Comparabilidade	Verificabilidade	Compreensibilidade	Tempestividade
Horngren <i>et al.</i>	2009	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Matz <i>et al.</i>	1967	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Hart	1973	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Anderson e Rainborn	1977	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Anthony e Welsch	1981	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Anderson <i>et al.</i>	1989	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Zimmerman	2002	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Ferreira	2007	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Leone	2008	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Blocher <i>et al.</i>	2008	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Hansen e Mowen	2005	Não	Prejudicada	Sim	Sim	Inconclusivo
Martins e Rocha	2010	Não	Sim	Sim	Sim	Inconclusivo
Miller e Vollmann	1985	Não	Prejudicada	Sim	Sim	Inconclusivo
Blaxill e Hout	1991	Não	Sim	Sim	Sim	Inconclusivo
Cooper e Kaplan	1990	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Neuman	1975	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Kelety	2006	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Foster e Gupta	1990	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Bubshait <i>et al.</i>	2001	Sim	Não	Não	Não	Inconclusivo
Zenz e Thompson	1994	Não	Sim	Sim	Sim	Inconclusivo
Hanssmann	1974	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo
Brealey	2008	Não	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo	Inconclusivo

Expostos os quadros resumo sobre a análise da informação contábil gerada através dos conceitos e definições analisados à luz das características qualitativas da informação contábil, da questão de pesquisa (exposta na Seção 1.3) e do objetivo geral dessa pesquisa (conforme exposto na Seção 1.4), confirma-se o que foi anteriormente exposto, que a maior parte das definições, especificamente as que consideram overhead de produção como sinônimo de custos indiretos não apresentam as características qualitativas fundamentais e de melhoria da informação contábil.

Apesar de ter-se constatado que essas definições (que consideram o overhead de produção como sinônimo de custos indiretos de manufatura) apresentarem problemas com as características qualitativas da informação contábil, isso não quer dizer que a informação não seja útil, entretanto, como afirmado anteriormente, principalmente na língua portuguesa, onde já há um conceito bastante utilizado e até certo ponto, aceito, sobre os custos indiretos. Para que ela fosse considerada útil para a gestão, seria imprescindível que os autores apresentassem a utilidade de tal termo como sinônimo de custos indiretos de manufatura, o que não foi constatado em nenhuma obra analisada.

As definições que consideram o overhead como todos os custos de produção que não a mão-de-obra direta e o material direto como a de Hansen e Mowen (2005) e de Miller e Vollmann (1985), esses últimos acrescentam a ele também as despesas administrativas, apesar de possuírem todas as características qualitativas fundamentais e de melhoria analisadas, tem prejudicada a comparabilidade, já que na análise entre empresas de setores bastante distintos pode apresentar recursos econômicos e/ou atividades bastante distintos, podendo inviabilizar a pesquisa ou análise gerencial (conforme detalhado na Seção 3.3.6 desse estudo).

Constata-se que as únicas definições que apresentaram todas as características qualitativas da informação contábil analisadas foram as de Eliseu Martins e Rocha (2010) e Blaxill e Hout (2010). Mesmo sendo substancialmente distintas entre si, foram aquelas nas quais se delimitou, precisamente, os recursos econômicos e/ou atividades que compõem o overhead.

Dessa análise não se conclui, contudo, que essas definições estejam corretas e que as anteriores devam ser descartadas, mas sim que à luz dessas características analisadas, se apresentam mais relevantes semanticamente e para a gestão. E também que a informação contábil através delas geradas, sejam de mais fácil compreensão, comparáveis e verificáveis.

4.2 Considerações sobre o primeiro objetivo específico dessa pesquisa

O primeiro objetivo específico desse estudo, apresentado na Seção 1.4, foi o de identificar se os autores pesquisados apresentam a origem do termo e a sua utilidade, ou seja, se explicitam de onde ele vem e para que ele serve. À partir das análises apresentadas no Capítulo 3, constatou-se que em nenhuma das obras analisadas os autores apresentaram a origem do termo overhead, o que poderia auxiliar a esclarecer qual a sua real utilidade.

Nota-se também que em apenas uma das obras analisadas, Zenz e Thompson (1994), foi apresentada a utilidade desse termo. Por ser uma obra de Administração da Produção e Controle de Inventário, os autores consideravam que o leitor atuasse na área compras ou que fosse um estudante do tema.

Deste modo, ao apresentarem brevemente os itens de custos, o faziam sob a ótica do seu repasse ao comprador, na forma de parcela do preço de venda. Para eles o overhead era a parcela do preço mais suscetível a negociações no momento da compra de materiais, pois em sua visão este custo é uma aglomeração de diversos outros, muitos dos quais são pouco atribuíveis a determinados produtos, e mesmo assim são a eles alocados.

Os autores analisados parecem considerar o termo como já bastante discutido e aceito pela literatura, empresas e demais parcelas da sociedade, já que o overhead é utilizado, conforme constatado em diversas obras, sem a apresentação de sua origem, significado e muitas vezes sem uma definição.

Nesse estudo ficou claro, contudo, que as definições sobre o termo ainda são heterogêneas, sendo as mais comuns as que o consideram como sinônimo de custos indiretos as quais, na língua portuguesa, da forma que foram apresentadas, sem uma apresentação da sua real utilidade, não parecem úteis para a pesquisa e para a gestão.

Isso exposto, afirma-se que é bastante grave não terem sido encontradas maiores explicações sobre a utilidade de tal termo ou de sua origem, o que por outro lado abre margem a futuras pesquisas sobre o tema.

4.3 Considerações sobre o segundo objetivo específico dessa pesquisa

Com o intuito abranger o segundo objetivo específico desse estudo, apresentado na Seção 1.4, que era o de identificar qual a abordagem utilizada pelos autores na elaboração de seus conceitos e definições e também, observar e descrever se, além das quatro abordagens encontradas até o momento, outras estão presentes na literatura. É apresentado, na sequência, um quadro (Quadro 8) sinóptico das abordagens encontradas na literatura. Esse quadro está ordenado conforme a apresentação das obras ao longo desse estudo.

Quadro 7 – Abordagens utilizadas na concepção das definições e conceitos de overhead

Autores	Ano da Publicação	Abordagem utilizada
Hornngren <i>et al.</i>	2009	Relacional
Matz <i>et al.</i>	1967	Relacional
Hart	1973	Relacional
Anderson e Rainborn	1977	Relacional
Anthony e Welsch	1981	Relacional
Anderson <i>et al.</i>	1989	Relacional
Zimmerman	2002	Relacional
Ferreira	2007	Relacional
Leone	2008	Relacional
Blocher <i>et al.</i>	2008	Relacional
Hansen e Mowen	2005	Mista
Martins e Rocha	2010	Funcional
Miller e Vollmann	1985	Mista
Blaxill e Hout	1991	Primária
Cooper e Kaplan	1990	Funcional
Neuman	1975	Funcional
Kelety	2006	Não identificada
Foster e Gupta	1990	Relacional
Bubshait <i>et al.</i>	2001	Relacional
Zenz e Thompson	1994	Funcional
Hanssmann	1974	Não Identificada
Brealey	2008	Não Identificada

Exposto esse quadro sinóptico contata-se que não foram encontradas abordagens adicionais, além das quatro previamente identificadas no Capítulo 1 (Seção 1.4): Abordagem Funcional (que considera os conceitos e definições baseados na relação dos custos de overhead com as funções, processos e atividades desempenhadas na organização); Abordagem Primária (que abrange os

conceitos e definições fundamentadas na natureza dos recursos econômicos utilizados; Abordagem Relacional (que considera os conceitos e definições embasadas na relação do overhead com a entidade objeto de custeio; e Abordagem Mista (que abrange os conceitos e definições baseados na relação dos custos de overhead com as funções desempenhadas na organização (abordagem funcional) e à natureza do recurso econômico (abordagem primária).

Em função da maior parte das definições encontradas considerarem o overhead como sinônimo de custos indiretos, constata-se que a Abordagem Relacional, ou seja, que embasam a definição ou conceito de overhead na relação com a entidade objeto de custeio foram as mais evidentes. Entretanto, constata-se quatro abordagens funcionais (onde autores apresentavam distintas definições, mas com a mesma abordagem), duas mistas (ambas que consideram o overhead como todos os custos de produção exceto a mão-de-obra direta e o material direto, adicionados ou não das despesas administrativas) e uma primária, Blaxill e Hout (1991).

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Conclui-se que nos livros acadêmicos de Contabilidade Gerencial e de Custos há elevada concordância (83% dos livros analisados) sobre a utilização do overhead de produção como sinônimo de custos indiretos.

Em função dos problemas constatados nessa definição, anteriormente apresentados, sem uma explicação clara sobre a utilidade do overhead tratado como sinônimo de custos indiretos, não se recomenda a sua utilização em trabalhos acadêmicos em língua portuguesa, pois a existência de outras definições sobre o termo (diferentes de custos indiretos) pode prejudicar a comunicação entre os pesquisadores e gestores, ou seja, se a discussão é sobre custos indiretos, não há a necessidade de utilizar-se o overhead, apenas custos indiretos.

Nota-se, contudo, que em quase todas as obras, inclusive as que não consideram o overhead sinônimo de custos indiretos, os autores corroboram com o entendimento da natureza indireta desse custo. Podendo-se então afirmar que à luz dos trabalhos analisados, uma das características desse custo é ser preponderantemente indireto em relação aos produtos e suas unidades, mas ele não é, necessariamente, sinônimo desse tipo custo.

Outra semelhança constatada foi que em cinco dos seis artigos científicos analisados, se considera a existência de overhead fora do ambiente produtivo. Nos trabalhos não científicos apresentados no primeiro capítulo desse estudo (Seção 1.2.1), constatou-se que apesar de não terem sido encontradas definições sobre o termo, dois destes autores consideram que o overhead estivesse ligado, principalmente às atividades de cunho administrativo de uma organização.

No artigo não científico de Himmelstein e Woolhandler (2011), por exemplo, o overhead é representado principalmente pela estrutura administrativa corporativa dos hospitais. Em Templeman (2011) ele é visto como as linhas de despesas de vendas e despesas administrativas da Demonstração de Resultados do Exercício.

Nas quatro entrevistas realizadas com quatro altos executivos brasileiros (apresentadas na Seção 1.2.2), notou-se que os entrevistados adicionaram as atividades de cunho administrativo ao overhead.

O artigo publicado pelos três diretores da McKinsey: Nimocks *et al.*(2005), apresentado na Seção (1.2.2), também considera que o overhead contemple, preponderantemente, as despesas administrativas de uma organização.

Isso exposto, mesmo que da existência de distintas definições, a preocupação que se faz presente na maior parte dos trabalhos (acadêmicos e não acadêmicos) apresentados, são custos de natureza indireta e as despesas administrativas. Nos trabalhos não acadêmicos e nas entrevistas realizadas com quatro gestores nota-se que a principal preocupação relacionava-se com as despesas administrativas, em nenhum artigo não acadêmico e em nenhuma entrevista comentou-se sobre custos indiretos.

Conforme se afirmou anteriormente (Seção 3.3.2) quanto mais indireto é um custo maior grau de subjetividade de sua apropriação aos produtos ou suas unidades e, dessa forma, a preocupação desses autores, ao apresentarem o overhead como seu sinônimo pode estar relacionada aos custos mais difíceis de se apropriar e possivelmente, como consequência, de se gerir.

Notou-se também que em muitos dos livros Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial (Seção 1.5) se apresentaram capítulos específicos sobre a mão-de-obra direta e do material direto, como por exemplo em Eliseu Martins (2010), Horngren et al. (2009), Hansen e Mowen (2005) e Zimmerman (2002), o que implica que esses custos já tenham sido amplamente discutidos na literatura contábil e que há, até certo ponto, concordância entre os pesquisadores sobre a sua natureza e apropriação aos produtos e às suas unidades.

À luz dessa constatação é de se esperar, com base nas afirmações anteriores, que boa parte das empresas, principalmente organizações de médio e grande porte, já controle esses custos de forma aceitável. Isso exposto nota-se que em obras em que os autores consideram o overhead como todos os custos que não a mão-de-obra direta e o material direto, como por exemplo em Hansen e Mowen (2005) e Miller e Vollmann (1985), que adicionam a estes as despesas administrativas, o entendimento de que a preocupação desses autores com os custos e despesas de mais difícil gestão e apropriação também se faz presente.

Outro aspecto importante do presente estudo, apesar de não ter se apresentado como um de seus objetivos, foi analisar algumas inconsistências conceituais e terminológicas nos trabalhos

estudados, o que pode representar uma falta de cuidado em algumas das obras analisadas, como por exemplo em Miller e Vollman (1985), artigo no qual entre os custos de produção, eram consideradas despesas administrativas (detalhado na Seção 3.4.1), ou no trabalho de Zenz e Thompson (1994) na qual pesquisa e desenvolvimento foram tratados como itens de natureza idêntica, o que difere do entendimento do CPC 04, conforme apresentado na Seção 3.6.1.1.

A ausência de obras que apresentassem a origem do termo overhead e apenas uma que apresentava sua utilidade foi um dos achados que mais causou espanto, pois se esperava encontrar a sua origem e também a sua utilidade nos trabalhos de Contabilidade, entretanto a única utilidade sobre o termo apresentada foi em um trabalho de Administração. Esperava-se que a explanação sobre a origem do termo e sua utilidade auxiliasse no entendimento do real uso do overhead, o que não foi constatado.

Como consequência da confusão terminológica apresentada sobre o overhead, até agora sem solução, diversos outros estudos sobre o termo podem ser realizados trazendo maiores esclarecimentos sobre o seu real significado, sua origem e sua utilidade.

Nesse estudo recomenda-se a não utilização do overhead como sinônimo de custos indiretos, o que pode aumentar a confusão e com o intuito de auxiliar na solução desse problema, na seção seguinte serão apresentadas breves ideias para futuras pesquisas sobre tema.

5.1 Sugestões para estudos futuros

Ao final desse estudo é possível afirmar que apesar do termo ter sido estudado mais intensamente desde o final da 2ª Guerra Mundial, muito ainda existe a se pesquisar sobre o overhead, principalmente no que tange a sua origem, sua utilidade para a pesquisa e a gestão, além de sua real utilização nas organizações e nos meios de comunicação.

Exposto o problema de não se encontrar em trabalhos acadêmicos a origem de tal termo, sua real utilidade, além da existência de definições bastante distintas, não se proporrá nesta seção nenhum estudo empírico sobre o tem, antes que se tenha a clareza sobre a origem, a utilidade (para pesquisa e gestão) e o real significado do termo overhead. O que se espera é que outros trabalhos

venham a contribuir com novos conhecimentos dentro desse tema e que este estudo possa ser um norte conceitual a esses estudos.

Apesar de muitos trabalhos práticos terem sido encontrados, notou-se a falta de estudos teóricos sobre o tema, sendo assim, uma primeira proposição seria entrevistar diversos pesquisadores da Contabilidade Gerencial e de Custos, questionando-os sobre a utilidade para a pesquisa e a gestão do overhead, além verificar se realmente há elevada concordância entre os pesquisadores sobre a utilização desse termo sinônimo de custos indiretos.

Apesar de se ter apresentado brevemente entrevistas realizadas em duas organizações de grande porte e diversos artigos não científicos sobre o tema (muitos dos quais não apresentam um conceito ou definição sobre o termo), fica evidente que o tema é carente de estudos do conceito desse termo e de seu uso no mundo empresarial, assim, recomenda-se para um futuro estudo, entrevistar diversos executivos sobre a definição do overhead e a sua utilização no ambiente corporativo a fim de constatar como o termo é utilizado nas empresas e qual a sua utilidade para a gestão.

Acredita-se que estes dois estudos (que poderiam tornar-se um comparativo entre a visão da literatura e das empresas.), seriam o alicerce para estudos futuros, uma vez que só quando o termo estiver muito bem definido (o que não deixa de ser mutável), explicitadas suas origens e a sua utilidade, poder-se-iam realizar novas pesquisas empíricas sobre o assunto, as suas práticas de gestão, e em como utilizar a boa gestão do overhead como fonte de vantagem competitiva.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, Henry R.; NEEDLES, Belverd E. Jr; CALDWELL, James C. *Managerial accounting*. 3rd ed. Boston: Houghton Mifflin, 1989.

ANDERSON, Henry R.; RAIBORN, Mitchell H.; *Basic cost accounting concepts*. Boston: Houghton Mifflin, 1977.

ANDERSON, Shannon W.; YOUNG, Mark S. *The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 7, p. 525-559, 1999.

ANDERSON, Shannon. *Measuring the impact of product mix heterogeneity on manufacturing overhead costs*. **The Accounting Review**, v. 70, n. 3, p. 363-387, 1995.

ANDRADE, Maria M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, Robert N.; WELSCH, Glenn A.; *Fundamentals of management accounting*. Illinois: Richard D. Irwin, 1981.

BANKER, Rajiv D.; JOHNSTON, Holly H. *An empirical study of cost drivers in the U.S. Airline Industry*. **Accounting Review**, v. 68, n. 3, p. 576-601, Jul. 1995.

BAPTISTA, Antônio E.; GONÇALVES, Eugênio C. **Contabilidade geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BARROS, Aidil Jesus P.; LEHFELD, Neide Aparecida S. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

BARTON, Richard F. *An experimental study of the impact of competitive pressures on overhead allocation bids*. **Journal of Accounting Research**, v. 7, n. 1, p. 116-122, Spring 1969.

BLAXILL, Mark F; HOUT, Thomas M. *The fallacy of the overhead quick fix*. **Harvard Business Review**, v. 69, n. 4, p. 93-101, Jul./Aug. 1991.

BLOCHER, Edward; STOUT, David; COKINS, Gary; CHEN Kung. **Cost management: a strategic emphasis**. 4th ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BORINELLI, Márcio L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo.

BRAGA, Hugo R.; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças contábeis na lei societária**. São Paulo: Atlas, 2008.

BREALEY, Richard A.; MYERS, Stewart C.; ALLEN, Franklin. *Principles of corporate finance*. 9th ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BUBSHAIT, Sulaiman A.; ABDULAZIS Sadi A. A.; SHAHIRI, Mohamed. The management of construction company overhead costs. **International Journal of Project Management**. v.19, n. 3, p. 295-303, 2008.

BULGACOV, Sergio. **Manual de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1999.

CARDINAELS, Eddy F.; ROODHOOFT, Filip; WARLOP, Luk; VAN HERCK, Gustaaf. *Competitive pricing in markets with different overhead costs: concealment or leakage of cost information?* **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 4, p. 761-784, 2008.

CARROLL, P. *Overhead cost control*. New Work: McGraw-Hill, 1964.

CASTRO, Cláudio M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 1978.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. *Profit priorities from Activity-Based Costing*. **Harvard Business Review**, v. 69, n. 3, p. 130-135, May./Jun. 1991.

COOPER, Robin; KAPLAN, Robert, S. *Measure costs right: make the right decisions*. **Harvard Business Review**, v. 66, n. 5, p. 96-103, Set./Out. 1990.

COOPER, Robin; KAPLAN Robert, S. *Activity-Based Systems: measuring the costs of resource usage*. **Accounting Horizons**, v.6, n.3, p.1-13, Sep. 1992.

COPELAND, Thomas E.; WESTON F.; SHASTRI Kuldeep. *Financial theory and corporate policy*. 4th ed. Boston: Addison-Wesley, 2005.

CORNICK, Michael; COOPER, William D.; WILSON, Susan B. *How do companies analyze overhead?* **Management Accounting**, p. 41-43, Jun. 1988.

CORRÊA, Henrique L.; GIANESI, Irineu. G. N.; CAON, Mauro. **Planejamento, programação e controle da produção**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CORRÊA, Henrique L.; CORRÊA, Carlos A. **Administração de produção e operações: manufatura e serviços - uma abordagem estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CPC. Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. CPC 00. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 02/05/2012.

CPC. Ativo Intangível. CPC 04. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/index.php>>. Acesso em: 02/05/2012.

DAMODARAN, Aswath. *Corporate finance theory and practice*. 2nd ed. New York: Wiley, 2001.

DE VOS, Henry; HUSS, Jerry S. *Planning and controlling overhead*. **Journal of Accountancy**, v. 128, n. 1, p. 83-85, Jul. 1969.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

DILWORTH, James B. *Operations management design, planning, and control for manufacturing and services*. New York: McGraw-Hill, 1992.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. *Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations*. **The British Accounting Review**, v. 37, n. 1, p. 47-84, 2005.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

EDWARDS, J. R.; NEWELL, E. *The development of industrial cost and management accounting before 1850 – a survey of the evidence*. **Business History**, n.33, p. 35-57, 1990

EMBRAER. **Embraer em números, dados atualizados até 31 de março de 2012**. Disponível em: <<http://www.embraer.com/pt-BR/ConhecaEmbraer/EmbraerNumeros/Paginas/Home.aspx>>. Acesso em: 19/05/2012.

FALK, James A. **Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

FERRARA, William L. *Overhead costs and income measurement*. **Accounting Review**, v. 36, n. 1, p. 63-70, Jan. 1961.

FERREIRA, José A. S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FOGARTY, Donald W.; BLACKSTONE, John H.; HOFFMANN, Thomas R. **Production & inventory management**. 2nd ed. Cincinnati: South-Western Publications, 1991.

FOSTER, George; GUPTA, Mahendra. *Manufacturing overhead cost driver analysis*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 12, p. 309-337, 1990.

GAITHER, Norman; FRAZIER, Greg. **Administração da produção e operações**. 9. ed. São Paulo: Pioneira, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo; BIO, Sérgio; MERSCHMMAN, Elvira. *Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis*. **The international Journal of Logistics Management**, v.19, p. 389-407, 2008.

GIBSON, James L.; IVANCEVICH, John M.; DONNELLY James H.; KONOPASKE Robert. **Organizações, comportamento, estrutura e processos**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L. Jeffrey. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall 2011.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea: teoria, pratica e casos**. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1991.

HANSEN R. Don; MOWEN, Maryanne M. *Management Accounting*. 7th ed. Singapore: Thomson Learning, 2005.

HANSSMANN, Fred. *Operations research techniques for capital investment*. New York: Krieger, 1974.

HART, H. *Overhead costs: analysis and control*. London: Heinemann, 1973.

HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting theory*. 5th ed. Chicago: Irwin, 1992.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. 7. ed. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIMMELSTEIN David; WOOLHANDLER Steffie. *Eliminate unneeded overhead*. The New York Times, 2011. Disponível em: < <http://www.nytimes.com/roomfordebate/2011/06/01/what-medicare-services-to-cut-starting-today/eliminate-unneeded-overhead>>. Acesso em: 20/08/2011.

HOLANDA, Aurélio B. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4. ed. São Paulo: Positivo, 2009.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George; RAJAN, Madhav; ITTNER, Christopher. *Cost Accounting: a managerial emphasis*. 13th ed. London: Pearson Prentice Hall, 2009.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro S.; FRANCO, Francisco M. M. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

IUDICIBUS, Sergio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R.; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade societária**. Atlas. São Paulo. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Luiz N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.16, n.38, p. 7–19, Mai./Ago. 2005.

KAMMLADE, John G.; MEHRA, Pravesh; OZAN, Terrence R. *A process approach to overhead management*. **Journal of Cost Management**, p. 5-10, Fall 1989.

KAPLAN, Robert S. *In Defense of Activity-Based Cost Management*. **Management Accounting**, New York, v. 74, n. 5, p. 58-63, 1992.

KAPLAN, Robert S. *Variable and self-service costs in reciprocal allocation models*. **Accounting Review**, v. 48, n. 4, p. 738-748, Out. 1973.

KAPLAN, Robert S.; THOMPSON, Gerald L. *Overhead allocation via mathematical programming model*. **Accounting Review**, v. 46, n. 2, p. 352-364, Abr. 1971.

KAPLAN, Robert S.; WELAM, Ulf P. *Overhead allocation with imperfect markets and nonlinear technology*. **Accounting Review**, v. 49, n. 3, p. 477-484, Jul. 1974.

KELETY, Ibrahim A M. A. **Towards a conceptual framework for strategic cost management**: the concept, objectives, and instruments. Chemnitz, 2006. Dissertation (Doctor in Management Accounting) Chemnitz University of Technology.

KWASNICKA, Eunice L. **Introdução à administração**. São Paulo: Atlas, 1995.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1985.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio M.; CARVALHO, Luiz N. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, George S. G. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Alexandre B.; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MALCOLM, Robert E. *Overhead control implications of activity costing*. **Accounting Horizons**, v. 5, n. 4, p. 69-78, Dec. 1991.

MARION, José C. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARKLAND, Robert E. *Topics in management science*. 3rd ed. New York: Wiley, 1999.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto A.; PAULI, Sergi; KANAZAWA, Erika Y. Manual para formatação e edição de dissertações e teses. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.erudito.fea.usp.br/portalfea/Default.aspx?idPagina=1833>> Acesso em: 20/08/2012.

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MASTILAK, Matthew C. *Overhead cost pool classification and judgment performance*. Michigan, 2007. Dissertation (Doctor of Philosophy) - Michigan State University.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Cost Accounting**. 4th ed. Cincinnati: Southwestern Publishing Company, 1967.

MAXIMIANO, Antonio C. A. **Introdução à administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MCCLAIN, John O. L.; JOSEPH Thomas; JOSEPH Mazzola B. **Operations management: production of goods and services**. 3rd ed. London: Prentice Hall, 1992.

MILLER, Jeffrey; VOLLMANN, Thomas. *The hidden factory*. **Harvard Business Review**, v. 63, n. 5, p. 142-150, Set./Out. 1985.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Programa Nacional de Gestão de Custos**. Brasília, 2006.

Disponível em: <http://dtr2001.saude.gov.br/editora/produtos/livros/popup/06_0243.htm>.

Acesso em: 20/08/2011.

MONTANA, Patrick J. **Administração**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MOREIRA, Daniel A. **Administração da produção e operações**. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

MOURA, Cassia E. **Gestão de estoques: ação e monitoramento na cadeia de logística integrada**. Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2004.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo E. **Contabilidade avançada**. 15. ed. São Paulo: Frase, 2007.

NIMOCKS, Suzanne P.; ROSIELLO, Robert, L.; WRIGHT, Oliver. *Managing overhead costs*. **McKinsey Quarterly**, v. 41, n. 2, p. 106-117, May. 2005.

NOREEN, Eric; SODERSTROM, Naomi. *Are overhead costs strictly proportional to activity? Evidence from hospital service departments*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 17, p. 255-278, 1994.

NEUMAN, John L. *Make overhead cuts that last*. **Harvard Business Review**, v. 53. n. 3, p. 116-126, Mai./Jun. 1975.

PADOVEZI, Clovis L. **Manual de contabilidade básica**: contabilidade introdutória e intermediária. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PLESNER, Christian; ROHDE, Carsten. *Overhead cost allocation changes in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise*. **Management Accounting Research**, v. 21, n.3, p. 199-216, Sep. 2010.

RAUSCH, Erwin. Overhead allocation: science or politics? **Management Review**, v. 62, n. 5, p. 4-8, Mai. 1973.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RITZMAN, Larry P.; KRAJEWSKI, Lee J. **Administração da produção e operações**. São Paulo: Pearson, 2004.

ROCHA, Welington. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 43, Editorial, Jan./Abr. 2007.

ROREM, Rufus C. *Overhead costs in public welfare*. **Accounting Review**, v. 18, n. 2, p. 152-155, Abr. 1943.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. **Administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RUSSELL A. *Diaper maker cites costs as profit declines 18%*. The New York Times, 2011. Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2011/07/26/business/rising-costs-drag-down-kimberly-clark-profit.html>>. Acesso em: 20/08/2011.

RUSSELL, Roberta S.; RUSSELL, Bernard W. *Operations management focusing on quality and competitiveness*. 2nd ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

SÁ, Antônio L. **Fundamentos da Contabilidade Geral**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SALOMON, Délcio V. **Como fazer uma monografia**. 9. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SANTOS, José L.; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVER, Edward A.; PYKE David F.; PETERSON Rein. *Inventory management and production planning and scheduling*. New York: Wiley, 1998.

SLACK, Nigel, CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SLACK, Nigel. **Vantagem competitiva em manufatura**. São Paulo: Atlas, 1993.

SMITH, Adam. **The wealth of nations**: Books I–III. London: Pelican Books, (1776/1970).

STEVENSON, William J. **Administração das operações de produção**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2001.

TAYLOR, Frederick W. **Princípios de administração científica**. 6. ed. Sao Paulo: Atlas, 1995.

TEMPLEMAN L. *Fat pharm: mechanics of cost-cutting*. Financial Times, 2011. Disponível em: <<http://www.ft.com/intl/cms/s/0/e5dea14e-9781-11e0-af13-00144feab49a.html#axzz1WYpIjEty>>. Acesso em: 20/08/2011.

TERSINE, Richard J. *Principles of inventory and materials management*. New York: North-Holland, 1988.

THE ECONOMIST. *The college-cost calamity*. Chicago: Aug. 4th, 2012. Disponível em: <<http://www.economist.com/node/21559936>>. Acesso em: 01/09/2012.

THEÓFILO, Carlos R. **Pesquisa em contabilidade no Brasil**: uma análise crítico-epistemológica. São Paulo, 2004. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-

graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

THEÓPHILO, Carlos R. Uma abordagem epistemológica da pesquisa em Contabilidade. São Paulo, 2000. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

URWICK, Lyndall F.; BRECH, Edward F. L. *The making of scientific management.* **Management Publications Trust**, London, v.1, 1949.

VATTER, William J. *Limitations of overhead allocation.* **Accounting Review**, v. 20, n. 2, p. 163-176, Abr. 1945.

VOKURKA, Robert; LUMMUS, Rhonda. *At what overhead levels does activity-based costing pay off?* **Production and Inventory Management Journal**, v. 42, n. 1, p. 40-49, 2001.

WEISZFLOG, W. **Michaelis:** moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

WESTON, Fred J.; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos da administração financeira.** São Paulo: Makron Books, 2000.

ZENZ, Gary J.; THOMPSON, George H. **Purchasing and the management of materials.** New York: Wiley, 1994.

ZIMMERMAN, Jerry. *Accounting for Decision Making and Control.* New York: McGraw Hill, 2002.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 01 - Entrevista

APÊNDICE 01 – Entrevista

Realizada entrevista informal, exploratória e não estruturadas com quatro altos executivos brasileiros, escolhidos de forma não aleatória, sendo:

Dois de uma multinacional norte-americana da indústria do alumínio:

- Diretor de Planejamento Estratégico (entrevista realizada por telefone)
- Gerente de Planejamento Financeiro (entrevista realizada por telefone)

E dois de uma multinacional brasileira do ramo de construção civil:

- Diretor de Planejamento Financeiro (entrevista realizada pessoalmente)
- Gerente de Planejamento Financeiro (entrevista realizada pessoalmente)

Após detalhamento sobre o intuito do presente trabalho, a entrevista informal teve como base apenas uma questão:

Prezado Sr. X, como definiria o termo overhead?

Nas entrevistas em que a resposta do entrevistado não poderia ser considerada como uma definição, foi utilizada a questão auxiliar:

Se você tivesse que calcular o total de overhead desta empresa, o que incluiria?