

A Visão do Gestor na Pequena e Média Empresa sobre o Custo Fixo no Custo Unitário do Produto: Um Estudo Qualitativo sobre a Função da Contabilidade Gerencial

Márcio Luiz Borinelli

Jaime Crozatti

Jorge Juarez Vieira Teixeira

Resumo:

Para alguns pesquisadores, o tratamento dos custos fixos é uma mera questão de opção, uma preferência pessoal, no tratamento dos gastos com vistas à apresentação de uma informação que suporte decisões no âmbito da gestão de recursos empresariais. Para outros, a discussão é tão importante que dela pode depender a continuidade e o sucesso da organização. Diante desta discussão que se faz notar nos meios acadêmicos, e como a contabilidade gera informações que devem conter a qualidade de ser útil para o gestor, este trabalho procura responder às seguintes perguntas: Qual o entendimento do usuário interno - gestor - sobre o tratamento dos custos fixos nos relatórios de análise de sua empresa? Como este usuário entende estes custos na rentabilidade de seu negócio? Na opinião do usuário, esta discussão é procedente ou ela é somente uma preocupação acadêmica que não trará contribuições para a gestão do seu empreendimento? Utilizou-se a metodologia qualitativa conhecida como Discurso do Sujeito Coletivo (DSC), através de entrevistas semi-estruturadas, para se conhecer como o usuário percebe a necessidade da discussão do reflexo do tratamento do custo fixo pelo sistema de informações gerenciais na empresa. Os resultados evidenciam que há usuários que identificam o custo fixo às unidades produzidas e outros que não. Evidenciam também, que o usuário considera que o custo fixo é importante na rentabilidade do negócio. E, finalmente, os resultados indicam que a discussão sobre o tratamento dos custos fixos, não é relevante para ser desenvolvida dentro das organizações, mas sim nos meios acadêmicos.

Palavras-chave:

Área temática: MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.

**A VISÃO DO GESTOR DA PEQUENA E MÉDIA EMPRESA SOBRE O CUSTO
FIXO NO CUSTO UNITÁRIO DO PRODUTO:
UM ESTUDO QUALITATIVO SOBRE A FUNÇÃO DA CONTABILIDADE
GERENCIAL**

Borinelli, Márcio Luiz (1)

Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC

Crozatti, Jaime (1)

Mestre e doutorando em Controladoria pela FEA/USP

Teixeira, Jorge Juarez Vieira (2)

Mestre e doutorando em Saúde Pública pela FSP/USP

(1) UEM – Universidade Estadual de Maringá

Av. Colombo, 5790 – Campus Universitário – Departamento de Ciências Contábeis

CEP: 87020-900 – Maringá/PR

Professores da Instituição

(2) USP – Universidade de São Paulo

Av. Dr. Arnaldo, 759

CEP: 01246-904 - São Paulo/SP

Aluno de pós-graduação

crozatti@maringa.com.br

Área temática: (06) MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO,
PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.

**A VISÃO DO GESTOR DA PEQUENA E MÉDIA EMPRESA SOBRE O CUSTO
FIXO NO CUSTO UNITÁRIO DO PRODUTO:
UM ESTUDO QUALITATIVO SOBRE A FUNÇÃO DA CONTABILIDADE
GERENCIAL**

Área temática: (06) MENSURAÇÃO E GESTÃO DE CUSTOS PARA MICRO,
PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.

RESUMO:

Para alguns pesquisadores, o tratamento dos custos fixos é uma mera questão de opção, uma preferência pessoal, no tratamento dos gastos com vistas à apresentação de uma informação que suporte decisões no âmbito da gestão de recursos empresariais. Para outros, a discussão é tão importante que dela pode depender a continuidade e o sucesso da organização. Diante desta discussão que se faz notar nos meios acadêmicos, e como a contabilidade gera informações que devem conter a qualidade de ser útil para o gestor, este trabalho procura responder às seguintes perguntas: Qual o entendimento do usuário interno - gestor - sobre o tratamento dos custos fixos nos relatórios de análise de sua empresa? Como este usuário entende estes custos na rentabilidade de seu negócio? Na opinião do usuário, esta discussão é procedente ou ela é somente uma preocupação acadêmica que não trará contribuições para a gestão do seu empreendimento? Utilizou-se a metodologia qualitativa conhecida como Discurso do Sujeito Coletivo (DSC), através de entrevistas semi-estruturadas, para se conhecer como o usuário percebe a necessidade da discussão do reflexo do tratamento do custo fixo pelo sistema de informações gerenciais na empresa. Os resultados evidenciam que há usuários que identificam o custo fixo às unidades produzidas e outros que não. Evidenciam também, que o usuário considera que o custo fixo é importante na rentabilidade do negócio. E, finalmente, os resultados indicam que a discussão sobre o tratamento dos custos fixos, não é relevante para ser desenvolvida dentro das organizações, mas sim nos meios acadêmicos.

1. Introdução

O tratamento dos custos fixos na gestão dos custos de empreendimentos econômicos tem sido objeto das mais calorosas discussões nos recentes eventos da área de contabilidade. Para alguns pesquisadores, trata-se de uma mera questão de opção, uma preferência pessoal, no tratamento dos gastos - custos e despesas - com vistas a apresentação de uma informação que suporte decisões no âmbito da gestão de recursos empresariais. Esta visão releva a discussão sobre o modelo de tratamento dos custos, principalmente dos custos fixos, a uma mera questão de gosto, e não considera as implicações que tal tratamento pode acarretar para a eficácia da empresa através das decisões que suporta.

Para outros, como GUERREIRO (1995 e 1999) e CATELLI (1998), a discussão é tão importante que dela pode depender a continuidade e o sucesso da organização. Para estes autores a gestão dos custos tem tal relevância que, entre outros aspectos igualmente importantes, os custos e despesas devem ser identificados corretamente à entidade que provoca a sua ocorrência, tal como: unidade de produto, lote de produto, turno

de trabalho, área organizacional, divisão, etc.. Para Guerreiro (1999), “existe uma forma mais inteligente de tratamento dos custos fixos do que a mera alocação destes aos produtos (...). A figura do custo fixo unitário é uma mera ficção em termos de custos”.

Para ROCHA (1999), a discussão do modelo de tratamento de custos assume níveis tão inflamados que alguns debatedores se assemelham a adeptos de religiões fundamentalistas, diferentes e opositoras. Segundo ele: “Há aqueles que professam o credo do rateio do custo fixo; há outros para os quais ratear custo fixo é pecado mortal. Nós nos inserimos entre aqueles que não se culpam por ratear o custo fixo”. (ROCHA, 1999)

Esta discussão parece assumir proporções que, mesmo em congressos internacionais tem havido tais tipos de manifestações, a favor e contra a alocação do custo fixo à unidade de produto. Durante a exposição do trabalho do professor Yardin (1999) no VI Congresso Internacional de Custos, um dos assistentes levantou-se e disse que o Dr. Yardin estava totalmente errado em suas colocações e que deveria ler e aprofundar-se no livro de um outro autor que provava que suas idéias eram equivocadas. Imediatamente este assistente saiu da sala em sinal de repúdio ao conteúdo da apresentação.

Estes episódios podem deixar aqueles que não possuem profundidade conceitual sobre o assunto, um tanto quanto inseguros ou perdidos. Dúvidas tais como: o que há de verdade nos argumentos usados pelos defensores de uma e de outra corrente? Existe realmente diferença, ou tudo não passa de mera questão de preferência ou facilidade de entendimento de um e de outro método de tratamento do custo fixo? Porque a gestão ou o tratamento da informação sobre o custo fixo se tornou tão importante para as organizações nos dias atuais? Haveria intenções ideológicas por detrás destas argumentações?

A discussão sobre os modelos de tratamento de custos é altamente positiva pois a fundamentação dos argumentos usados por um e por outro grupo pode levar a um processo de questionamento e reflexão uma vez que, por serem antagônicas e excludentes, leva os pesquisadores a um aprofundamento da questão que tem como consequência o desejado desenvolvimento da teoria de custos. Toda teoria é uma tentativa de explicação da verdade. O que se precisa verificar, no entanto, é a verdade que está consubstanciada na realidade dos fatos econômicos ou o *mundo real* da economia no qual a contabilidade está inserida (CROZATTI e REIS, 1998).

A julgar pelo nível e pelo conteúdo das discussões observadas nos eventos citados pode-se afirmar que há ainda muito a ser feito até se chegar ao consenso ou mesmo à solução que possa atender a ambas correntes teóricas. Desta forma, considerando o objetivo da informação que é gerada na aplicação dos modelos, é preciso ponderar sobre a seguinte questão: Enquanto não se resolve esta pendência acadêmica ou teórica o que estão fazendo os usuários da informação de custos?

Com certeza não estão sentados aguardando pacientemente que haja um vitorioso ou que se obtenha uma posição conciliadora. A resposta a esta pergunta parece fugir do *ring* das academias e se coloca em um mundo bem mais real, feito de atos concretos, de decisões, de opções, como é o mundo dos tomadores de decisão.

Por este motivo, ROCHA (1999) é categórico em dizer que toda vez que um responsável pelo tratamento de informações de custos ouvir a pergunta: *Quanto é o custo do meu produto?* ele deve responder: “*Depende. O senhor entende que o custo fixo deve compor o custo unitário do seu produto, ou entende que este custo deve ser tratado como custo estrutural e receber um tratamento diferenciado nos relatórios.*?”

Pode parecer que, mesmo considerando sua decisão pessoal sobre o assunto, o referido autor quis dar uma resposta que não o comprometesse junto a seus companheiros de trabalho nos meios acadêmicos. No entanto, a partir de uma visão comportamental, entende-se que a colocação de ROCHA é adequada e procedente.

Para IUDÍCIBUS (1997) e HENDRIKSEN e VAN BREDA (1992) a contabilidade, como fornecedora de informações úteis aos seus usuários, deve estar sempre preocupada em atender ao modelo decisório deste, mesmo que, segundo IUDÍCIBUS (1997: 16): “... a natureza do modelo decisório de cada tipo de usuário não foi ainda inteiramente revelada, ou por não ser do conhecimento dos contadores, o fato é que raramente se tem visto um desenvolvimento coerente e completo de quais seriam os vários conjuntos completos de informações a serem fornecidos a cada tipo de usuário.”

Voltando-se a atenção ao outro extremo do processo de geração de informações, pretende-se, neste trabalho, tentar verificar sob a ótica do gestor, ou seja, do usuário da informação gerencial, como esta preocupação conceitual e acadêmica se apresenta. Assim, o intento desta pesquisa é contribuir trazendo ao cenário da discussão a figura do usuário da informação. A atenção a esta opinião é importante na medida em que se percebe que o uso da informação que a contabilidade gerencial tenta fornecer-lhe lhe garante a qualidade da utilidade.

Especificamente, as perguntas que se pretende responder com este trabalho podem ser assim enunciadas:

- * Qual o entendimento do usuário interno - gestor - sobre o tratamento dos custos fixos nos relatórios de análise de sua empresa?
- * Como este usuário entende estes custos na rentabilidade de seu negócio?
- * Em sua opinião esta discussão é procedente ou ela é somente uma preocupação acadêmica que não trará contribuições para a gestão do seu empreendimento?

2. Aspectos metodológicos: uma metodologia de pesquisa qualitativa

Os estudos exploratórios na área de custos em sua grande maioria apresentam dados quantitativos, obtidos a partir da aplicação de instrumentos de coleta de dados - questionários - com perguntas abertas ou fechadas sob determinado tema. Muitos pesquisadores entendem que assim, e só assim, pode-se produzir conhecimento científico (LEFÈVRE e outros, 2000).

No entanto, há também métodos qualitativos de pesquisa em ciências sociais, cujo objeto de análise é a representação social. Para LEFÈVRE e outros (2000, 13): “As representações sociais são, segundo seus teóricos (Jodelet, 1989), entidades sociais complexas que preenchem uma série de funções.” São como “...um conhecimento muito próximo da ação cotidiana e que tem a função de guiar, orientar, justificar esta ação”. Na visão da sociologia a representação social está muito próxima da decisão pois é através desta representação que os usuários suportam as decisões que tomam.

Para buscar em profundidade a essência da linguagem dos empresários, neste estudo foi utilizada a metodologia qualitativa. Segundo SIMIONI e outros (1996), a escolha metodológica deve estar baseada na natureza do problema a ser estudado, bem como, no recorte da realidade de cada pesquisa.

MINAYO (1992) descreve que as metodologias de pesquisas qualitativas são entendidas como aquelas capazes de incorporar a questão do *significado e da*

intencionalidade como inerentes aos atos, às relações e às estruturas sociais, sendo estas últimas tomadas, tanto no seu advento quanto na sua transformação, como construções humanas significativas. Para SIMIONI e outros (1997) as abordagens de corte qualitativo permitem a compreensão dos campos e dos sentidos neles presentes na medida em que remetem a uma teia de significados, de difícil recuperação através de estudos de corte quantitativo. O significado é a preocupação essencial na abordagem qualitativa. Para FITZPATRICK e BOULTON (1996), a metodologia qualitativa é distinta, porque ela enfoca o significado do comportamento do indivíduo ou de uma organização.

Por este motivo, neste trabalho se fez uso da metodologia qualitativa. Mais especificamente utilizou-se o **Discurso do Sujeito Coletivo (DSC)** como fonte de respostas para as perguntas enunciadas. A análise do discurso do sujeito coletivo como parte da metodologia qualitativa nas ciências sociais tem sido introduzido através de trabalhos apresentados à Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo.

Assim, selecionou-se, através do cadastro de empresas do SINDVEST – Sindicato da Indústria do Vestuário de Maringá-PR, uma amostra de 5 empresários dentre os aproximadamente 80 registrados naquele órgão.

Ressalta-se que os resultados do presente trabalho não devem ser generalizados em função das características metodológicas.

3. O tratamento do custo fixo

3.1. A informação gerencial de custos

Durante muito tempo, e talvez até hoje, o que se observou é que a informação de custos, especialmente nas empresas de pequena e média dimensão, não pôde ser considerada gerencial, isto porque esteve muito voltada à tomada de decisão do usuário externo.

Quando se pensa em informação gerencial, é necessário ser ter em mente que esta informação precisa dar suporte para que o gestor, ou qualquer outro usuário interno, possam tomar suas decisões com segurança e em tempo oportuno.

Segundo, BORINELLI (1999), as informações para serem gerenciais necessitam cumprir os seguintes quesitos: serem úteis, oportunas, abrangentes, relevantes, objetivas, etc.

De acordo com a teoria e através do que se tem observado no cotidiano das empresas, as informações de custos com caráter gerencial devem contemplar, dentre outros os seguintes aspectos:

- qual o volume correto a produzir de cada modelo;
- quando produzir;
- qual o melhor método de custeamento;
- quanto custa cada produto;
- quanto cada produto pode gerar de margem de contribuição.

Todavia, uma pergunta é intrigante: Será que as informações que têm sido fornecidas aos usuários internos estão sendo satisfatórias para cumprir o objetivo que os mesmos almejam, qual seja o de utilizar-se das informações para tomarem suas decisões? E

ainda, será que os fornecedores de informação têm observado e se preocupado com o nível de entendimento de custos destes usuários?

Ora, o que se tem visto, especialmente quando a comunidade acadêmica tem se inserido no dia-a-dia das entidades, é que muitas vezes a informação que os gestores estão recebendo não é gerencial e, mais ainda, muitos destes gestores não entendem como tratar adequadamente seus custos, ou seja, se devem ou não ratear custos. Desta maneira, pode-se dizer que a grande motivação deste trabalho foi identificar o que pensa e qual o entendimento do tomador de decisão sobre seus custos de produção.

Para tanto, se faz necessário, preliminarmente, retomar as discussões sobre custeio por absorção e custeio variável, até para que a mesma possa fundamentar teoricamente esta pesquisa.

3.2. *Custeio por absorção*

“Custeio significa forma de apropriação de Custos.” (MARTINS, 1998: 215)
O método de custeio a ser utilizado dependerá de quais custos serão apropriados aos produtos.

O custeio por absorção é uma forma de custear produtos que determina que todos os custos deverão ser absorvidos pelo objeto de custeio. PADOVEZE (1996: 222) entende que “É o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição.”

Neste modelo há um problema básico em sua aplicação prática: Os custos diretos -normalmente materiais diretos (MD) e mão-de-obra direta (MOD) - são sempre variáveis e por isso não apresentam dificuldades em apropriação aos produtos. Por exemplo, para se apurar o custo de MD verifica-se, normalmente através do projeto técnico de cada modelo, quanto se gasta de cada tipo de material; através de controles de estoques verifica-se quanto custa cada unidade deste material e pronto, está formado o custo do MD do produto. O grande problema está nos custos indiretos de fabricação (CIF), ou seja, os custos de estrutura e que em grande parte são fixos. Os CIF são assim chamados porque para serem alocados ao produto precisam de um intermediador, isto é, um elemento que possa dizer quanto daquele montante de custos cabe a cada produto.

Neste caso, surge uma série de técnicas tais como o ABC (Custeio baseado em atividades), o UEP (Unidade de Esforço de Produção), a Departamentalização, dentre outras, cujo objetivo é sempre o mesmo: levar o custo indireto ao produto, conforme demonstra o esquema abaixo:

CIF → ELEMENTO INTERMEDIADOR → OBJETO DE CUSTEIO
--

Por estas técnicas a única coisa que mudará é o elemento intermediador. Por exemplo, pelo Custeio ABC a empresa é segmentada em atividades onde os CIF (ou recursos) são consumidos pelas atividades e quando o produto passar pelas atividades ele carregará o custo.

Já pelo Custeio UEP a empresa é segmentada em Postos Operativos, os quais são os responsáveis pelo consumo dos CIF. Sempre que o produto passar pelo Posto Operativo ele carregará consigo os custos.

Na departamentalização os CIF são gastos pelos Departamentos. Assim, à medida que o produto é trabalhado naquele departamento ele tem que pagar uma parcela daqueles custos.

Parece ser fácil. No entanto o grande problema é: quem garante que usando qualquer uma destas ferramentas se chegará ao custo exato do produto? Surge então uma proposta alternativa para aqueles que não identificam o custo fixo à unidade produzida: o Custeio Variável.

3.3. *Custeio variável*

O custeio variável é uma metodologia que considera como custo do produto somente os custos variáveis, uma vez que estes só ocorrerão se o produto for produzido. “No custeio direto ou variável, os custos fixos indiretos não são alocados aos produtos e são tratados como despesas do período.” (PADOVEZE, 1996: 222) No entanto, os custos fixos, que são os custos de estrutura, os quais se a empresa produzir ou não terá de pagá-los, deverão de alguma forma ser considerados.

Aqui, ao invés de verificar quanto cabe destes custos a cada produto, verifica-se quanto que ele - o produto - pode contribuir para cobrir os custos fixos. Suponha-se, por exemplo, que durante determinado período, uma empresa fabricou três produtos diferentes e seus custos fixos foram de R\$ 10.000,00. Pelo custeio variável, a preocupação seria em verificar o preço de venda de cada modelo, deduzir deste preço todos os custos e despesas variáveis, que sem erro podem ser imputados a cada modelo, para então se chegar à **contribuição** que cada produto estaria oferecendo para pagar os R\$ 10.000,00 de custos fixos. Portanto, o custeio variável oferece como ferramenta a margem de contribuição que significa o preço de venda menos o custo do produto (custos variáveis) e menos as despesas variáveis.

Talvez seja oportuno ressaltar que o custeio variável é também chamado de custeio direto, isto porque a maioria dos custos variáveis é custos diretos, em quase todos os produtos. No entanto, “a nomenclatura correta é **custeio variável**, porque esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade dos produtos.” (PADOVEZE, 1998: 222)

4. **O Discurso do Sujeito Coletivo - o que diz o usuário interno**

4.1. *Procedimentos da pesquisa - técnica de análise dos dados*

Para o tratamento dos dados empregou-se a técnica de análise temática de discurso, segundo a metodologia proposta por (SIMIONI e outros, 1997; LEFÈVRE e outros, 2000). Foram utilizadas 3 figuras metodológicas, a saber: **a Idéia Central, as Expressões-chaves e o Discurso do Sujeito Coletivo.**

Segundo os proponentes desta metodologia, a **Idéia Central**, para o desenvolvimento de uma análise, pode ser entendida como a síntese do conteúdo discursivo explicitado pelos sujeitos. Assim, está presente nas afirmações, nas negações e nas dúvidas a

respeito da realidade factual, bem como os juízos de valor a respeito da realidade institucional ou do contexto social onde os sujeitos estão envolvidos.

As **Expressões-chave** são os trechos selecionados dos discursos, que ilustram as idéias centrais. A literalidade do depoimento, deve ser aqui resgatada. Esta busca é fundamental na medida em que, através dele, o leitor é capaz, comparando um trecho selecionado de depoimento com as afirmativas reconstruídas, de julgar a pertinência ou não da forma encontrada para **traduzir discursivamente** a idéia central.

O **Discurso do Sujeito Coletivo (DSC)** consiste na reunião, num só discurso-síntese, de vários discursos individuais emitidos como resposta a uma mesma questão de pesquisa, por sujeitos sociais e institucionalmente equivalentes ou que fazem parte de uma mesma cultura organizacional e de um grupo social homogêneo na medida em que os indivíduos que fazem parte deste grupo ocupam a mesma ou posições vizinhas num dado campo social. O DSC é então uma forma de expressar diretamente a representação social de um dado sujeito social.

Nesse sentido, é fácil verificar que o DSC é, no fundo, um expediente de apresentação de resultados de pesquisa qualitativa, que não difere de algumas formas classicamente encontradas em pesquisas quantitativas, para dar visibilidade aos dados “frios”. Em síntese, o DSC é como se o discurso de todos fosse o discurso de um.

1ª etapa

No sentido de resgatar as representações sociais individuais em particular para cada uma das questões propostas, utilizou-se o Instrumento de Análise de Discurso (IAD1). Este instrumento descreve as idéias centrais que cada um dos indivíduos apresentam em seus discursos e as Expressões-chave para cada resposta de uma dada pergunta da entrevista.

2ª etapa

Em seguida, listaram-se em um único Instrumento de Análise de Discurso (IAD2) todas as idéias centrais e todas Expressões-chave para cada um dos sujeitos, relativos às mesmas respostas de uma pergunta da entrevista, com total resgate da literalidade dos sujeitos em questão.

3ª etapa

O passo seguinte, designado de Instrumento de Análise de Discurso (IAD3), consiste na transformação e redução da listagem de várias idéias centrais, e de várias Expressões-chave numa só, num discurso encadeado, como se houvesse apenas um indivíduo falando, que fosse portador de um discurso-síntese de todos os indivíduos que compõe um dado sujeito coletivo.

4.2. Resultados obtidos

(IAD3) – D.S.C

Entrevista - pergunta 1	
O(A) SR. (A) faz levantamento de custos em sua empresa? Neste levantamento como são considerados os custos da estrutura – fixo – e os custos do produto – variável – em relação aos produtos fabricados?	
IDÉIA CENTRAL (IC) 1	DISCURSO DO SUJEITO COLETIVO (DSC)
	1

Deve ser feito e considerado no produto	Este levantamento tem que ser feito. Todo mês eu tô fechando o preço do aviamento, do receiptuário, eu tô tirando a média. As máquinas, o aluguel que eu pago, é incluído tudo junto. Estes custos fixos eu coloco na hora de fazer o custo da mercadoria. Eles têm que ser considerado no produto. Conforme se gasta mais prá produzir, o custo dela vai custar um pouco maior, o custo do minuto trabalhado em cada setor. Aí a gente tem uma porcentagem de lucro. Eu fiz o curso que o SESI ofereceu.
Idéia Central (IC)	Expressões-chave (EC)
S.1 Tem que ser feito, tem que ser considerado no produto.	Este levantamento tem que ser feito, pelo menos a cada quatro a seis meses. Eles tem que ser considerado no produto.
S.2 Sim	Eu digo assim, a nossa as máquinas, o aluguel que eu pago, é incluído tudo junto, eu tenho que fazer no mínimo prá eu pagar minhas despesas pagar todos os funcionário, iptu, custo geral da empresa, no mínimo 10.000 peças por mês. Se fazer menos a gente fico com prejuízo, com o tanto de funcionário que a gente tem aqui até ultrapassa. Então é feito: 10.000 vezes um e cinquenta por peça dá o custo da mão-de-obra, tá? Então eu pago toda a minha despesa.
S.3 SIM	Veja bem, prá nos chegarmos a um custo, uma mercadoria não pode se pagar pela outra. O custo da empresa fica em 50 mil reais, nós temos que achar um custo fixo desses 50 mil reais, o custo do minuto trabalhado em cada setor. Conforme se gasta mais prá produzir, o custo dela vai custar um pouco maior. Nós temos bordados que leva 20 minutos e bordados que leva 40 minutos, você não pode pegar um custo do setor de bordados e diluir isso em cima daquela peça. Você tem que pegar o custo fixo da empresa mais os variáveis dos setor prá você achar em cima disso aí, tá?
S.5 Destes custos fixos eu coloco na hora de fazer o custo da mercadoria	Eu fiz o curso que o SESI ofereceu. Então eu pegos os custos de escritório, de contabilidade, da parte de produção. Então destes custos fixos eu coloco na hora de fazer o custo da mercadoria. Além de todo o aviamento, o receiptuário, mais os custos que tem em cima, e aí a gente tem uma porcentagem de lucro. Se eu vou dar um desconto pro cliente eu posso tirar

	naquela roupa, se eu posso tirar no tecido qual que é a parte que está mais onerosa, que está mais lucrativa que eu posso trabalhar com desconto. Eu não faço custo peça por peça do custo fixo que eu tenho. Eu já tenho uma média do custo fixo interno. Então eu tenho dois custos, interno e externo. O custo que eu mando costurar fora é fixo, a calça jeans é um preço, dentro da calça não tem variáveis. Todo mês eu tô fechando o preço do aviamento eu tô tirando a média, então é mensal.
Idéia Central (IC)	Expressões-chave (EC)
IC – 2 Não identifica o custo fixo aos produtos	DSC - 2 Primeiro eu faço a planilha da mercadoria, depois eu coloco outros gastos; aluguel, água, luz, telefone. Não incluo isso na mercadoria, na verdade eu incluo na minha planilha.
S.4 - Não identifica o custo fixo aos produtos.	Na verdade eu sigo uma tabela, um tipo uma estrutura, um modelo de como se fazer, de como se calcular o custo de uma mercadoria seja ela x ou y, vem ICMS, frete, tudo aquilo eu utilizo dentro da minha empresa. Eu pego aquela minha planilha de custo e vô, e faço, e monto ela, nesta coleção eu vou gastar 2 por cento em frete. O custo do aluguel do prédio entra num subtotal. Primeiro eu faço a planilha da mercadoria, depois eu coloco outros gastos; aluguel, água, luz, telefone. Não incluo isso na mercadoria, na verdade eu incluo na minha planilha.

Entrevista – pergunta 2	
Na sua opinião os custos de estrutura – fixos – interferem na rentabilidade do seu negócio? Como?	
IC – 1 Há interferência, e é de acordo com a produção	DSC – 1 Interferem de acordo com a produção. Se tem uma produção muito pequena ele vai elevar o custo da mercadoria. Más ele interfere não de uma maneira prejudicial.
IC	EC
S.1 Interferem, é de acordo com a produção	Interferem assim é de acordo com a produção. Se tem uma produção muito pequena ele vai elevar o custo da mercadoria. Tem que ter uma produção alta prá você dissolver estes custos, os custos fixos da produção. Se não consegue repassar este custo, fica fora de mercado, né, o

	preço.
S.3 Interferem, tem que ser na produção.	Hoje você tem produzir, não tem como diminuir o custo fixo, tem que ser na produção. Um patamar de 50 mil peças. Você acha que é suficiente diluir isso na despesa fixa e acha que tá bom. Mas se você transformar prá 15 ou 20 mil peças, você sai de uma peça que custo 10 reais prá vender no mercado ela a 40, como? Você tem um custo de produção. Quanto mais você produz mais você baixa custo. Tem que ser em cima de produção.
S.4 Interfere. Porque eu acumulo quanto que em percentagem eu estou gastando com os meus custos fixos.	Interfere. Eu acredito sim, porque eu acumulo quanto que em percentagem eu estou gastando com os meus custos fixos. Aumentei o número de funcionários? Então eu tenho que aumentar lá na minha planilha, eu vou em outras despesas e aumento. Uma coleção que eu vou colocar na minha planilha, 2, 3 meses eu já estou com outra montada, já vou usar novamente a planilha, não uso a mesma, os custos são diferentes.
S. 5 Tudo que é custo interfere	Eu acho que tudo que é custo interfere. Más ele interfere não de uma maneira prejudicial. Ele é um custo que é oneroso más tem como você trabalhar. Dependendo do tipo de mercadoria ele pode ser alto. Você não pode ter um custo fixo sem poder passar este custo na sua mercadoria.
IC	EC
IC-2 - Não há interferência	DSC – 2 - A gente trabalha das 8 às 6 e meia. São 23 máquinas, tem geladeira, televisão, prá mim, não refletiu nada. Tô ganhando tô cooperando.
S.2 Não há interferência	EC - 2 A gente trabalha das 8 às 6 e meia. São 23 máquinas, tem geladeira, televisão, prá mim, não refletiu nada. Tô ganhando tô cooperando.

Entrevista - pergunta 3	
3. O (A) Sr. (A) considera importante a separação ou classificação destes custos (fixos e variáveis) ? Por que?	
I.C.-1 Acho importante separar o custo fixo do custo variável.	DSC - 1 Eu acho importante. Porque os custos variáveis mudam demais. O fixo não, é o arroz com feijão. Você enxuga até numa determinada condição, se cai qualidade, cai padrão, aí é diferente. As variáveis não, você trabalha em cima de detalhes

	mais sofisticados. A vantagem, é prá saber mesmo quanto se tem que produzir no final. A gente tem 5 assessorias, prá gente errar menos possível.
IC	EC
S.1 Tem que ser feito separado. É a vantagem.	Tem que ser feito separado. É a vantagem, é prá saber isso daí mesmo quanto se tem que produzir no final prá poder dissolver estes custos, né.. Abaixo disso daí você já tá tomando prejuízo, então tem que saber que daquele nível prá cima você vai começar a ganhar.
S.3 Sem dúvida a gente tem que saber o que é fixo e quantos são os variáveis	Sem dúvida a gente tem que saber o que é fixo e quantos são os variáveis, tem que saber isto dentro da empresa. Você tem que ter uma estratégia. Quanto que você gasta, quanto que está o custo fixo, e os variáveis, os dois tem que estar agregado. A gente tem 5 assessoria, prá gente errar menos possível, se a gente não tiver dados realmente na mão do e quanto te custa realmente você pode quebra a empresa da noite pro dia.
S.4 Eu acho. Acho importante separar o custo fixo do custo variável.	Eu acho. Eu acho importante separar o custo fixo do custo variável. Na verdade, tem que manter um nível, não pode subir, nem abaixar, se eu vou demitindo funcionário a minha coleção está automaticamente não produzindo aquele tanto, a rentabilidade minha vai cair, na minha planilha eu separo tanto que eu gasto no fixo e tanto que eu gasto no variável.
S. 5 Com certeza	Ah, com certeza. Porque os custos variáveis muda demais. O fixo não, é o arroz com feijão. Você enxuga até numa determinada condição, se cai qualidade, cai padrão, aí é diferente. As variáveis não, você trabalha em cima de detalhes mais sofisticados, de marketing mais agressivo ou menos conforme teu caixa.
I.C.-2	DSC – 2
S.2 Não separa o custo fixo do variável.	Não faço, não trabalho. A gente soma todo dia. Tem que dar a produção. No final do mês a gente fecha. Eu só sei assim que a gente fabricando esta 10 mil peças, 11 mil não daria prejuízo.

5. Conclusões / recomendações

Considerando que o objetivo inicial deste trabalho foi identificar o pensamento dos gestores sobre o tratamento dos custos fixos e os resultados obtidos, pode-se concluir, num primeiro momento, que há empresários que fazem rateio de custo fixo, em nível maior ou menor de sofisticação; outros consideram como dedução da margem de contribuição total.

Com relação à segunda pergunta, ou seja, se os custos fixos interferem ou não na rentabilidade do negócio, pôde-se verificar que, na opinião dos entrevistados estes são importantes, uma vez que definem o ponto de equilíbrio da empresa.

Por fim, quando questionados sobre a importância ou não da separação ou classificação dos custos em fixos e variáveis, a conclusão a que se chegou é que os entrevistados não conseguem distinguir os modelos de tratamento de custos fixos, pois os que usam foram propostos por um especialista – consultor, assessor ou orientador de curso.

Diante desta última colocação, está implícita a idéia de que a discussão sobre o rateio de custos fixos não é importante para o tomador de decisão. Todavia, pelo fato de ele confiar no especialista, entende que este último sabe o que é melhor para sua empresa. Portanto, é imprescindível que esta seja discussão seja ainda mais aprofundada nos meios acadêmicos a fim de que se possa oferecer o suporte adequado para a tomada de decisão gerencial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BORINELLI, Márcio Luiz. *Contabilidade gerencial*. Maringá: UEM/CSA, 1999. [Apostila utilizada na disciplina contabilidade gerencial no curso de graduação em ciências contábeis].
- CAMERON, K. S.; QUINN, Robert. E.. *Diagnosing and changing organizational culture*. São Francisco: Jossey-Bass, 1998.
- CATELLI, Armando. *Controladoria avançada*. Notas de aulas ministradas no curso de pós-graduação em controladoria e contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1998.
- CROZATTI, Jaime; REIS Ernando A.. *Objeto e objetivo da ciência e da contabilidade*. Seminário apresentado na disciplina Metodologia da pesquisa em contabilidade, no programa de pós-graduação em controladoria e contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1998.
- FITZPATRICK, R. & BOULTON, M. *Qualitative research in health care: I. The scope and validity of methods*. *J. Eval. Clin. Pract.*, 2: 123-30, 1996.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Contabilidade de custos*. Notas de aulas ministradas no curso de pós-graduação em controladoria e contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1995.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Teoria das restrições*. Notas de palestra proferida no VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: FEA/USP, 1999.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michel F.. *Accounting theory*. 5. ed. Irwin: Boston, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEFÈVRE, Fernando, LEFÈVRE, Ana Maria Cavalcanti e TEIXEIRA, Jorge Juarez Vieira. *O discurso do sujeito coletivo : uma nova abordagem metodológica em pesquisa qualitativa*. Caxias do Sul: EDUCS, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Metodologia da pesquisa em contabilidade*. Notas de aulas ministradas no curso de pós-graduação em controladoria e contabilidade. São Paulo: FEA/USP, 1998.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MINAYO, Maria Cecília S. *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 4 ed. São Paulo: HUCITEC-ABRASCO, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís Padoveze. *Contabilidade gerencial : um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996.

ROCHA, Wellington. *Gestão estratégica de custos*. Notas de palestra proferida na XIV semana do contador. Maringá: UEM/DCC, 1999.

SIMIONI, Ana Maria Cavalcanti; LEFÈVRE, Fernando. e PEREIRA BICUDO, Isabel Maria Teixeira. *Metodologia qualitativa nas pesquisas em saúde coletiva: considerações teóricas e instrumentais*. São Paulo, Faculdade de Saúde Pública/USP, 1997. [Série Monográfica nº 2, Eixo - Promoção de Saúde].

YARDIN, Amaro. *Necesidad de reflexionar sobre la utilidad de las nuevas herramientas en materia de costos*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS (6.: 1999, Braga). Anáís... Braga: Associação Internacional de Custos, 1999.