

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL**

**PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS E
DETERMINAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA AVALIAÇÃO DE
DESEMPENHO DAS ÁREAS DE RESPONSABILIDADE
EM UMA EMPRESA AGROINDUSTRIAL**

ERVES DUCATI

Florianópolis, maio de 1999

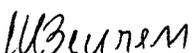
**PROPOSTA DE UMA METODOLOGIA DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS E
DETERMINAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA AVALIAÇÃO DE
DESEMPENHO DAS ÁREAS DE RESPONSABILIDADE
EM UMA EMPRESA AGROINDUSTRIAL**

ERVES DUCATI

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração (Área de Concentração Políticas e Gestão Institucional), e aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.


Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador do CPGA

Submetida junto à Comissão Examinadora integrada pelos professores:


Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.


Prof. Norberto Hochheim, Dr.


Prof. Paulo Cesar da Cunha Maya, Dr.

AGRADECIMENTOS

- A Deus, que acompanha e ilumina o meu caminho.
- Aos meus pais (in memorian) pelo incentivo constante ao estudo, o orgulho demonstrado a cada batalha vencida e pelo exemplo, dedicação e trabalho.
- À minha esposa Nereide, por compreender minhas aspirações e aceitar privações de atenção e carinho.
- À professora Ilse Maria Beuren, pela orientação, dedicação e atenção dispensada.
- Ao professor Nelson Colossi, coordenador do CPGA, pelo incentivo dado.
- Aos professores Norberto Hochheim e Paulo Cesar da Cunha Maya por aceitarem fazer parte da Comissão Examinadora desta dissertação.
- Aos professores do CPGA, pelos ensinamentos transmitidos no curso.
- Aos colegas de curso, pela amizade e companheirismo.
- À empresa em estudo e ao seu corpo de gerentes e diretores, pela oportunidade de realizar este trabalho e atenção dispensada.
- À todos aqueles que de alguma maneira contribuíram para a realização deste trabalho.

SUMÁRIO

ABSTRACT	IX
RESUMO	XI
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Tema e problema de pesquisa	1
1.2 Objetivos da pesquisa	3
1.3 Justificativa teórica e prática	4
1.4 Estrutura do trabalho	5
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	7
2.1 Caracterização da agroindústria	7
2.2 Descentralização	9
2.3 Divisionalização	12
2.4 Área de responsabilidade	16
2.5 Preços de transferência	18
2.5.1 Preços de transferência com base no mercado	21
2.5.2 Preços de transferência com base no custo	25
2.5.3 Preços de transferência negociados	30
2.5.4 Preços de transferência baseado no custo de oportunidade	32
2.5.5 Aspectos fiscais dos preços de transferência	34
2.6 A mensuração dos custos	39
2.6.1 Bases de valor	41
2.6.2 Métodos de custeamento	44
2.7 Resultado por área de responsabilidade	49
2.8 Avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade	50
2.8.1 As medidas e indicadores de desempenho das áreas de responsabilidade	54
2.8.2 Medidas e indicadores financeiros e não-financeiros	56

3 METODOLOGIA	63
3.1 Especificação do problema	63
3.1.1 Perguntas de pesquisa	63
3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis	64
3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis	67
3.2 Delineamento da pesquisa	68
3.3 População e amostra	69
3.4 Dados	70
3.4.1 Tipos de dados	70
3.4.2 Instrumento de pesquisa	70
3.4.3 Tratamento dos dados	71
3.5 Limitações da pesquisa	72
4 DESCRIÇÃO DO ESTUDO DE CASO	73
4.1 Apresentação da empresa	73
4.2 Divisonalização	76
4.3 Áreas de responsabilidade	80
4.4 Preços de transferência	91
4.5 Métodos de custeio	92
4.6 O resultado por área de responsabilidade	94
4.7 A avaliação de resultado das áreas de responsabilidade	96
5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	100
5.1 Análise dos dados obtidos	100
5.1.1 A divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade	100
5.1.2 A mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência	102
5.1.3 A influência da mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência na avaliação de desempenho	105
5.2 A metodologia proposta de mensuração de custos e determinação de preços de transferência	106
5.2.1 A divisão da empresa em áreas de responsabilidade	106
5.2.2 O método de custeio a ser utilizado	107

5.2.3 A determinação do preço de transferência	117
5.2.4 A avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade	119
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	121
6.1 Conclusões	121
6.2 Recomendações	125
BIBLIOGRAFIA	127
ANEXOS	133

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma da empresa objeto do estudo de caso _____	75
Figura 2 - Fluxograma simplificado do processo produtivo da agroindústria em estudo ____	78
Figura 3 - Fluxograma do processo produtivo da Granja de aves matrizes _____	82
Figura 4 - Fluxograma do processo produtivo do Incubatório _____	83
Figura 5 - Fluxograma do processo produtivo da Granja de aves de corte _____	84
Figura 6 - Fluxograma do processo produtivo do Frigorífico-abatedouro _____	88
Figura 7 - Fluxograma do processo produtivo da Fábrica de ração _____	90

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Medidas e indicadores não-financeiros para avaliação de desempenho _____	61
Quadro 2 - Demonstrativo de desempenho da empresa objeto do estudo de caso _____	74
Quadro 3 - Índices para avaliação de desempenho por área de responsabilidade _____	98
Quadro 4 - Mapa de custo da Fábrica de ração _____	110
Quadro 5 - Mapa de custo de ovos para incubação _____	112
Quadro 6 - Mapa de custo de pintos de um dia para corte _____	113
Quadro 7 - Mapa de custo do frango vivo para corte _____	115
Quadro 8 - Mapa de custo do frango carcaça _____	117

ABSTRACT

The use of the concept of responsibility area in the administration of agroindustrial enterprises, applied through its divisiveness, allows the evaluation of both the performance of the division and their managers.

Thus, the objective of this work is to develop a methodology of measurement of costs in the determination of transfer prices, to evaluate the performance of responsibility area in an agroindustrial enterprise.

The research was developed through a case study, having as population an agroindustrial enterprise which deals with poultry farming, located on the east of the Santa Catarina State. The components were managers of production unities, and directors of financial and administrative areas and of controllership of the enterprise. The kind of sample chosen was intentional.

Data were collected by using semi-structures interviews and others of documental purpose, in which two different interview plans were used, one at managerial level and another at directorial level. The treatment of data was done in a descriptive and interpretive way, by using the content analysis for the semi-structured interviews, and the documental analysis for secondary data.

In the data analysis, the methodology used by the enterprise was compared to the concepts reviewed in the used bibliography, mainly in relation to the methods of costing and determination of transfer prices among the responsibility areas. Thus, it was possible to observe that the enterprise uses the method of absorption costing for all the responsibility areas, and also a transfer price based on the incurred real cost. The data analysis also demonstrates that, besides these indicators - cost and transfer price - the enterprise uses nonfinancial

indicators, such as indexes of productivity and quality among other to evaluate the performance of its departments.

Through data analysis, a methodology for measurement based on variable costing is proposed, in which managers administrate the costs under their responsibility, since such cost are also directly related to the manufactured product. Concerning the determination of transfer price, proposed based in negotiated price, since this method allows customer and seller to arrive at a satisfactory price for both of them.

The responsibility areas will have thus their performances evaluated through the measurement of costs and transfer prices, in which the costs estimated through variable costing are compared to the costs predicted in the enterprise budget, and the positive variations represent gaining and the negative losses, evincing a performance far or on or to this side, respectively, from desirable. For purposes of performance evaluation, transfer prices represent the revenues of each responsibility area that, when compared to cost, inform managers about the profitability of each production division in the enterprise.

RESUMO

A utilização do conceito de área de responsabilidade na administração de empresas agroindustriais, realizado através da sua divisionalização, possibilita que se avalie o desempenho tanto da divisão quanto de seus gestores.

Assim, o objetivo deste trabalho consiste em desenvolver uma metodologia de mensuração dos custos e determinação de preços de transferência, para avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade de uma empresa agroindustrial.

O estudo foi desenvolvido através de um estudo de caso, tendo como população uma empresa agroindustrial do ramo avícola, localizada na região leste do Estado de Santa Catarina. Seus integrantes foram gerentes das unidades de produção, diretores da área administrativa-financeira e da controladoria da empresa. O tipo de amostra escolhida foi intencional.

Os dados foram coletados utilizando-se entrevistas semi-estruturadas e levantamento documental, sendo que adotou-se dois diferentes roteiros de entrevista, um em nível gerencial e outro em nível de diretoria. O tratamento dos dados fez-se de forma descritiva e interpretativa, utilizando-se a análise de conteúdo para as entrevistas semi-estruturadas, e a análise documental para os dados secundários.

Na análise dos dados se comparou a metodologia utilizada pela empresa com os conceitos revistos na bibliografia utilizada, principalmente no que tange ao método de custeio e determinação de preços de transferência entre as áreas de responsabilidade. Assim, se verificou que a empresa utiliza o método de custeio por absorção para todas as áreas de responsabilidade, como também um preço de transferência baseado no custo real incorrido. Na análise dos dados se constata que, além do custo e preço de transferência, a empresa utili-

za indicadores não financeiros, tais como, índices de produtividade, qualidade, entre outros para avaliar o desempenho de seus departamentos.

Mediante a análise dos dados, propõe-se uma metodologia para mensuração de custos baseado no custeio variável, onde os gestores administram os custos sob sua responsabilidade, que se relacionam diretamente com o produto fabricado. No que concerne à determinação do preço de transferência, propõe-se que ele tenha como base o preço negociado, já que este método permite que tanto comprador quanto vendedor cheguem a um preço satisfatório para ambos.

As áreas de responsabilidade terão, então seu desempenho avaliado através da medição dos custos e dos preços de transferência, onde os custos apurados através do custeio variável são comparados com os custos previstos no orçamento da empresa, sendo que as variações positivas representam ganhos e as negativas perdas, significando um desempenho além ou aquém, respectivamente, do desejável. Os preços de transferência representam, para efeito de avaliação de desempenho, as receitas de cada área de responsabilidade, que quando comparados com o custo, informa aos gestores a lucratividade de cada divisão da empresa.

1 INTRODUÇÃO

1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

As empresas agroindustriais do ramo avícola têm se destacado no cenário nacional e internacional em função da qualidade do produto fabricado, proveniente de técnicas de produção altamente sofisticadas, e também pela competitividade de seus preços tanto no mercado interno como externo.

O Brasil, em termos de produção de carne de frango, segundo dados da UBA - União Brasileira de Avicultura, ocupa lugar de destaque, sendo em 1998 o terceiro produtor mundial. Não bastasse o destaque como 3º maior produtor mundial de carne de frango, o Brasil encontra-se entre os maiores exportadores mundiais deste produto, ocupando a 3ª colocação em exportações¹.

A agroindústria do ramo avícola não é apenas destaque no mercado externo, mas também no mercado interno, por oferecer um produto atraente ao consumidor, apresentando um consumo per capita mundial considerável. O Brasil apresentou um aumento de consumo de 10 quilos, em 1986, para 24,10 quilos em 1998².

Este desempenho na produção de carne de frangos no Brasil encontra respaldo nas indústrias catarinenses do ramo avícola, que juntas se constituem num dos maiores produ-

¹ CORREA, Inês. O bom negócio chamado frango. *Avicultura, Suinocultura e Industrialização de carnes*, São Paulo, n. 970, p. 54-67, dez./1990. p. 64.

² UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA - UBA. *Boletim Informativo UBA*. Brasília, n. 44, p. 6-8, Nov./dez. 1998. p. 6.

tores de frango vivo do país. Além disso, o Estado se constitui no maior produtor nacional de carne de frango e o maior exportador nacional de carne de frango³.

A globalização da economia e o conseqüente aumento do nível de competitividade, conduzem as organizações a buscar uma constante melhoria na sua performance, de maneira que possam assegurar a sua continuidade no mercado. A diversificação das atividades, muitas vezes, têm se tornado uma solução interessante, levando as empresas a expandirem seus negócios em direção às fontes de seus insumos. Por conseguinte, suas decisões, normalmente, tornam-se descentralizadas, acarretando dificuldades em gerir apropriadamente seus negócios, e, por conseqüência, não atingindo seus objetivos e a eficácia esperada.

Visando a melhoria administrativa, grande número de empresas optam pela divisão de seus segmentos operacionais, responsabilizando os gestores pelos resultados específicos produto-mercado. Anthony e Dearden⁴ denomina-a de organização divisional, onde cada gerente é responsável pela produção e pelo marketing dos produtos, tendo também o controle de todos os elementos que afetam a lucratividade da divisão. Entretanto, as decisões estratégicas ficam sob a responsabilidade da alta administração.

A atribuição de responsabilidades pelo gerenciamento da divisão pressupõe a delegação de autoridade para a realização de atos de gestão. Peleias⁵ explicita que, então, pode-se atestar a eficácia da gestão através da verificação “do quão próxima ou distante do objetivo está a pessoa encarregada por alguma coisa” e da “preocupação desta pessoa em prestar contas de seus atos”.

³ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Pesquisa mensal de abate de animais 1996**. Brasília, 1997.

⁴ ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control systems**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980. p. 32.

⁵ PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica**. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 95.

Moura et al. apud Peleias⁶ asseveram que “a área de responsabilidade é uma unidade administrativa com atividades estabelecidas e com um responsável”. Ela propicia a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade, onde se inclui a análise das receitas, custos e despesas, ou seja, medidas financeiras (lucratividade, retorno de investimento), bem como medidas não-financeiras (dados operacionais).

Visando desenvolver uma metodologia que possibilite através da mensuração de custos e dos preços de transferência avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade, o presente trabalho, terá por base o seguinte problema:

“Como mensurar os custos e determinar os preços de transferência na divisionalização de uma empresa agroindustrial para avaliação de desempenho de suas áreas de responsabilidade ?”

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo consiste em desenvolver uma metodologia de mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência, na divisionalização de uma empresa agroindustrial, para avaliar o desempenho de suas áreas de responsabilidade.

Em consonância com o objetivo geral, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- identificar os critérios de divisionalização de uma empresa agroindustrial em áreas de responsabilidade;

⁶ PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 96.

- caracterizar as formas de mensuração dos custos, para as diversas divisões, de uma empresa agroindustrial;
- averiguar a aplicação dos métodos de formação de preços de transferência, por divisão, de uma empresa agroindustrial;
- propor relatórios gerenciais que evidenciem os resultados de cada área de responsabilidade; e
- adequar as medidas e indicadores de avaliação de desempenho para cada área de responsabilidade.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

As empresas agroindustriais, quanto aos instrumentos de gestão trazem adaptações de empresas industriais, comerciais e de serviços, não havendo nada muito específico na literatura para este tipo de empresa.

Nesta perspectiva, este trabalho pretende contribuir sob o aspecto teórico da contabilidade gerencial, ao enfatizar as formas de divisionalização de uma empresa agroindustrial em áreas de responsabilidade, apresentando uma metodologia de mensuração dos custos e de determinação dos preços de transferência para fins de avaliação de desempenho.

Em termos de contribuição prática, propõe-se uma metodologia de mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência para a avaliação de desempenho de áreas de responsabilidade de uma empresa agroindustrial. Neste sentido, busca-se identificar a contribuição econômico-financeira de cada área de atividade nos resultados globais da empresa, como também a utilização de medidas e indicadores não-financeiros para fins de avaliação de desempenho. Em outras palavras, apresenta-se uma linha de ação possível de ser seguida

pelos gestores para efeito de avaliar suas divisões, além de realçar essa metodologia como um instrumento para a gestão econômica das empresas agroindustriais.

Assim, a empresa em estudo terá um referencial sobre possíveis procedimentos que possam ser adotados, bem como a oportunidade de reavaliar a metodologia que está utilizando atualmente. Desta forma, este trabalho visa enfatizar informações úteis aos gestores da empresa agroindustrial, adequando o conhecimento teórico à prática operacional e econômico-financeira das atividades da empresa.

Complementarmente, este estudo possibilita outras investigações que permitam a expansão do conhecimento e a sua aplicação em empresas agroindustriais similares, como dos segmentos de bovinos, suínos, ovinos etc.

Acredita-se que um melhor gerenciamento das informações relacionadas às atividades empresariais pode trazer benefícios para as organizações e à sociedade, através de uma melhor utilização de recursos (naturais, humanos, tecnológicos, financeiros etc.), mais adequado direcionamento da força produtiva e da geração de produtos que mais satisfaçam as necessidades dos consumidores.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

No primeiro capítulo define-se o problema de pesquisa a ser investigado, os objetivos e a justificativa teórico-prática deste estudo, além da estrutura do trabalho.

O segundo capítulo contém a revisão bibliográfica que fundamenta o estudo. Assim, inicialmente caracteriza-se a agroindústria. Na seqüência enfatiza-se a importância da descentralização através da divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade. A seguir apresenta-se os principais métodos de determinação de preços de transferência. Adicional-

mente, são contemplados métodos de custeio, a mensuração de custos e a apuração do resultado. Por fim, é abordado a avaliação de desempenho através de medidas financeiras e não-financeiras.

No capítulo três descreve-se os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Caracteriza-se e delimita-se o estudo, apresentando as definições constitutiva e operacional de termos e variáveis, a população e amostra a ser utilizada, os instrumentos de coleta de dados, bem como as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo faz-se a descrição do caso estudado, apresentando-se a empresa, a forma adotada para a divisionalização de seus departamentos, as áreas de responsabilidade e respectivo fluxo de produção, o preço de transferência e o método de custeio utilizado pela empresa, bem como a apuração do resultado por divisão e a forma de avaliação de desempenho de cada área de responsabilidade.

No capítulo cinco apresenta-se a análise do caso, abordando-se a divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade ou centros de lucros, a mensuração dos custos e determinação dos preços de transferências para cada área da empresa. Além disso, trata-se da influência da mensuração do custo e do uso de preços de transferência na avaliação do desempenho das áreas de responsabilidade da empresa. Não obstante, propõe-se uma metodologia de mensuração de custos e determinação de preços de transferência que possa efetivamente avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade de uma empresa agroindustrial.

Por fim, apresenta-se as conclusões e suas implicações na empresa estudada, assim como as recomendações para futuras pesquisas na área.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo divide-se em oito partes. Na primeira busca-se caracterizar a agroindústria. Na segunda, apresenta-se a importância da descentralização em empresas. Em seguida é discutida a divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade. Na terceira aborda-se aspectos conceituais de áreas de responsabilidade. Na sequência faz-se uma incursão teórica nos métodos de determinação de preços de transferência e aspectos fiscais de acordo com a legislação brasileira. Na sexta seção trata-se da mensuração de custos, bases de valor para comparação dos mesmos e métodos de custeamento. A sétima aborda a formação do resultado por área de responsabilidade, e por último contempla-se a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade, com ênfase nos indicadores financeiros e não financeiros.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DA AGROINDÚSTRIA

A agricultura e pecuária brasileira surgiram através de modelos baseados na economia de subsistência. Com o desenvolvimento econômico elas passaram por mudanças, deixando de ser uma atividade de subsistência para tornar-se uma atividade industrial e comercial, surgindo, assim, a agroindústria.

Por empresa agroindustrial entende-se, conforme Marion,⁷ a unidade produtiva que transforma o produto agropecuário natural ou manufaturado para sua utilização interme-

⁷ MARION, José C. et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 136.

diária ou final. Para o BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento apud Marion,⁸ agroindústria é o segmento industrial de produtos alimentícios, as indústrias que processam matéria-prima agropecuária em produtos intermediários para fins não alimentares (óleos vegetais não comestíveis, indústrias de farinha de peixe e de rações), e também o segmento industrial que produz bens de capital e insumos modernos para a agropecuária.

A agroindústria, denominada pela escola americana de *agribusiness*, consiste da “soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles”⁹.

Neste trabalho, agroindústria significa aquela que além de produzir produtos agropecuários “in natura”, efetua a industrialização e comercialização dos mesmos, ou seja, ela produz, beneficia, industrializa e comercializa determinada matéria-prima ou produto oriundo da agricultura e da pecuária.

Segundo Davis e Goldberg,¹⁰ a agroindústria também compõe a Cadeia de Produção Agroindustrial (CPA), baseada na escola industrial francesa, tendo por base o conceito de “*filière*”, ou na tradução livre para o português cadeia de produção. Morvan¹¹ afirma que ela liga-se ao conceito de cadeia de produção em pelo menos três situações:

“1. a cadeia de produção é uma sucessão de operações de transformação dissociáveis, capazes de serem separadas e ligadas entre si por um encadeamento técnico;

2. a cadeia de produção é também um conjunto de relações comerciais e financeiras que estabelecem, entre todos os estados de transformação, um fluxo de troca, situado de montante a jusante, entre fornecedores e clientes;

⁸ MARION, José C. et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 136.

⁹ DAVIS, J.H., GOLDBERG, R. A. **A concept of agribusiness**. New York: Alpine, 1957. p. 13.

¹⁰ DAVIS, J.H., GOLDBERG, R. A. **A concept of agribusiness**. New York: Alpine, 1957. p. 13.

¹¹ MORVAN, Y. **Fondements d'économie industrielle**. Paris: Economica, 1988. p. 247.

3. a cadeia de produção é um conjunto de ações econômicas que presidem a valoração dos meios de produção e asseguram a articulação das operações”.

Marion et al.¹² afirmam que, neste final de século, as agroindústrias sinalizam para uma segmentação de grandes conglomerados agroindustriais, onde o alimento é produzido, industrializado e disponibilizado para o consumidor. Para Batalha et al.,¹³ qualquer disfunção em uma destas etapas tende a comprometer todo o esquema do abastecimento alimentar e de competitividade do setor. Paralelo a isso, as agroindústrias, visando maior competitividade no mercado globalizado, procuram reduzir seus custos, através da terceirização de parte da atividade, como é o caso de produtores integrados, ou através da aplicação de técnicas de gestão, entre elas, a divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade.

2.2 DESCENTRALIZAÇÃO

Atkinson et al.¹⁴ afirmam que muitas organizações, em função de pressões competitivas, que aumentam dia-a-dia, estão modificando a maneira que são organizadas e como realizam seus negócios. Estas organizações têm descoberto que elas necessitam se adequar rapidamente dentro de um mundo globalizado, onde a tecnologia, o gosto do consumidor e as estratégias dos competidores estão constantemente modificando.

Dentro deste contexto, as organizações necessitam ser adaptáveis, ou seja,

“significa que a gerência senior deve delegar, ou descentralizar, a responsabilidade de tomada de decisão para mais pessoas dentro da organização. A descentralização permite aos membros da organiza-

¹² MARION, José C. et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 138.

¹³ BATALHA, M. O. et al. **Gestão industrial**. São Paulo: Atlas, 1997. v. 1. p. 45.

¹⁴ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 488.

ção identificarão rapidamente os gostos 'mutantes' dos consumidores e fornece aos empregados da linha de frente a autoridade e a responsabilidade para desenvolver planos para reagirem a estas mudanças. (...). A dimensão de descentralização reflete a confiança da organização em relação aos seus empregados, seu treinamento, e a sua habilidade de fazer escolhas certas. Ela também reflete a necessidade da organização em possuir alguém que possa tomar decisões rapidamente¹⁵".

A descentralização é definida por Horngren¹⁶ como sendo a delegação da liberdade de tomar decisões. Para Machline,¹⁷ descentralizar significa delegar poder e tarefas às unidades remotas da empresa. Continuando, diz que "a expressão *organização descentralizada* tem sido aplicada sobretudo ao caso de *unidades de negócio* (business units) independentes, no seio de uma mesma organização".

Alguns fatores motivacionais que levam as empresas a descentralizarem suas decisões, na visão de Kaplan,¹⁸ são: a especialização da informação, a oportunidade de resposta com maior rapidez, maior disponibilidade de tempo para a administração central, melhor treinamento e maior motivação aos gerentes das áreas de responsabilidade. Hansen e Mowen¹⁹ acrescentam a esses fatores as limitações cognitivas e a exposição dos segmentos da empresa à competitividade do mercado.

Para Kaplan,²⁰ empresas com administração centralizada tem sérias dificuldades de compartilhar toda informação local com a alta administração, pela impossibilidade de sua verbalização e pelo ônus desta informação. Explicita que, "uma força extremamente impor-

¹⁵ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 489.

¹⁶ HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985. p. 219.

¹⁷ MACHLINE, Claude. Descentralização e novos formatos organizacionais. In: Reunião Anual da ANPAD, 1985, Belo Horizonte. **Anais ... Florianópolis: UFSC, 1985. p. 299.**

¹⁸ KAPLAN, Robert S. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1982. p. 435.

¹⁹ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 828.

²⁰ KAPLAN, Robert S. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1982. p. 433-434.

tante para a descentralização é o desejo de colocar a tomada de decisão onde a informação pertinente é adquirida, armazenada, acessada e processada”.

Outra dificuldade é que as decisões centralizadas são morosas, sendo que a descentralização contribui para torná-las mais rápidas, fazendo com que o gerente local, além de tomar decisões, baseadas em fatos locais, também implemente estas decisões, tornando-as mais seguras e ágeis. Esta atitude libera mais a administração central, que deixa de tomar decisões do dia-a-dia e passa a preocupar-se com as decisões estratégicas, de médio e longo prazo.

Neste sentido, Kotler²¹ explica que:

“A descentralização é um sistema melhor desde que a empresa tenha gerentes altamente qualificados e os sistemas essenciais já instalados, especialmente no tocante à definição de metas para o mercado global, formulação de estratégias e incentivos gerenciais. Prefiro a abordagem ‘descentralizada’ na administração de grandes empresas. Os gerentes conhecem melhor suas próprias organizações. Quando precisam da aprovação da alta administração, o processo de decisão torna-se lento, sem que as decisões tomadas sejam necessariamente de melhor qualidade. Esse foi o problema enfrentado pela IBM antes de sua recente descentralização e continua sendo o problema da General Motors”.

Hansen e Mowen²² afirmam que as organizações necessitam de gerentes preparados para substituir diretores ou outros gerentes de escalão superior, e que a descentralização contribui no sentido de que a oportunidade de tomar decisões e implementá-las em suas áreas de responsabilidade é um modo de fazer esta preparação. Assim, a liberdade dada aos gerentes locais também contribui para aumentar sua auto-estima e sua auto-realização, produzindo maior satisfação no trabalho, esperando-se mais iniciativa e mais criatividade.

²¹ KOTLER, Philip. Pensar globalmente, atuar localmente. **HSM Management**, Barueri, n.2, p. 6-12, mai./jun. 1997. p.8.

²² HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**, 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 828.

Segundo Glautier e Underdown,²³ a descentralização total ocorre quando se tem um mínimo de controle sobre os gerentes e um máximo de liberdade para tomar decisões, e a centralização total implica o máximo de controle sobre os gerentes e a liberdade mínima para tomar decisões independentes. Tanto a descentralização total quanto a centralização total dificilmente ocorrem, porque a primeira teria um grau de liberdade muito grande para uma estrutura organizacional com unidades completamente separadas, todas preocupadas com suas metas individuais, e a segunda é impossível ocorrer porque a administração central teria que tomar todas as decisões necessárias para que a organização funcionasse. O grau de descentralização depende da filosofia da alta administração bem como dos custos e benefícios associados à descentralização.

2.3 DIVISIONALIZAÇÃO

Em uma companhia altamente centralizada, elevadas margens de lucros globais podem esconder ineficiências dentro de suas subdivisões. De acordo com Hansen e Mowen,²⁴ grandes companhias acham que não devem manter divisões não competitivas. Neste aspecto, a descentralização contribui de forma positiva, pois a melhor forma de apurar a lucratividade e melhorar o desempenho de uma divisão ou fábrica é medi-la. A descentralização normalmente é alcançada quando se cria unidades descentralizadas chamadas divisões. A divisionalização pode ocorrer de três formas: organizadas em linhas de produtos base, em linhas geográficas e por responsabilidade divisional.

²³ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 595.

²⁴ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Management accounting*. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 829.

As divisões organizadas em linhas de produtos base são aquelas que se diferenciam das demais em função do tipo de bens ou serviços produzidos, ou seja, basicamente são organizadas em função da linha de produtos base. Para Cashin e Polimeni,²⁵ quando a abordagem da responsabilidade é combinada de acordo com as linhas de produtos, ou grupo de produtos, a grande vantagem é que há uma coordenação mais eficiente de atividades relativas ao produto.

As divisões organizadas em linhas geográficas, conforme Hansen e Mowen,²⁶ são aquelas organizadas por regiões, podendo compor-se de uma ou mais linhas de produção, desde que localizadas na mesma região de abrangência. Segundo Cashin e Polimeni,²⁷ “na abordagem geográfica as responsabilidades são agrupadas de acordo com as áreas geográficas. A responsabilidade gerencial incluirá todas as funções e todos os produtos em uma determinada área geográfica. Os benefícios, neste caso, estão na melhor coordenação de todas as operações em uma determinada área geográfica”.

As divisões organizadas por responsabilidade divisional baseiam-se nos centros de responsabilidade: de custo, de lucros e de investimentos, tendo como base a responsabilidade dos gerentes divisionais de controlar os custos, as receitas e os custos (os lucros), e os investimentos.

Não obstante, a empresa também pode ser organizada de acordo com suas principais funções ou atividades, tais como produção, marketing, pessoal, finanças etc. Neste sentido, Anthony e Dearden²⁸ explicitam que o processo de divisionalização de uma empresa

²⁵ CASHIN, James A., POLIMENI, Ralph S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. v.2. p. 630.

²⁶ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 829.

²⁷ CASHIN, James A., POLIMENI, Ralph S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. v.2. p. 630.

²⁸ ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control system**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980. p. 136-137.

ocorre quando as unidades que a compõe são responsáveis não só pela produção, mas também pelo marketing dos produtos. Assim, “cada gerente é responsável por uma das diversas funções que coletivamente estão envolvidas na geração de lucros, ou em qualquer uma das metas da organização”.

Por conseguinte, a divisionalização consiste em dividir a empresa em setores ou departamentos, identificando determinada etapa de produção de bens ou serviços, bem como seus custos e despesas, e atribuir-lhes receitas em função do preço de transferência, de maneira que se mensure o resultado econômico-financeiro, bem como o desempenho operacional do departamento ou de cada área de responsabilidade.

Anthony e Dearden²⁹ apontam como vantagens principais da divisionalização:

- a) a velocidade com que as decisões operacionais são tomadas;
- b) a qualidade destas decisões são sensivelmente melhoradas já que o gerente responsável está mais familiarizado com a situação;
- c) e o gerenciamento central é aliviado das decisões do dia-a-dia, concentrando-se em decisões mais estratégicas, além de fornecer a informação sobre a lucratividade de cada divisão da empresa.

Por outro lado, a divisionalização também apresenta algumas restrições, conforme Anthony e Dearden³⁰:

- a) Restrições sobre a autoridade divisional, sendo que o gerente divisional deverá ter a capacidade de exercer o controle sobre diversos fatores que afetam a lucratividade da sua divisão, ou seja, ele teria que ter uma autonomia muito grande, o que não é exequível.

²⁹ ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control system**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980. p. 138.

³⁰ ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control system**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980. p. 140.

- b) Restrições sobre outras divisões, o que ocorre quando as divisões devem negociar entre si, já que três tipos de decisões são tomadas neste caso: a decisão de qual produto fabricar e vender; a decisão de como obter os recursos para produzir e vender os produtos; e a decisão de marketing, ou seja, como, onde, por qual valor estes produtos devem ser vendidos. Se esta decisão for de apenas uma divisão é relativamente fácil delegar responsabilidade e medir o desempenho, porém se a decisão depender além de uma divisão, pode haver grandes dificuldades, já que haverá a necessidade de separar a contribuição de cada divisão no sucesso global da linha do produto.
- c) Restrições do gerenciamento da companhia, que dividem-se nas resultantes de considerações estratégicas, como decisões de financiamento; as que resultam de exigências de uniformidade; e as que resultam de economias de centralização. Estas restrições são normalmente impostas pela alta administração que gerencia as necessidades de capital para expansão ou novos investimentos em cada divisão; que impõe às divisões uniformidade de relatórios e informações e de outras práticas, tais como contabilidade uniforme e política de recursos humanos; e que administra alguns serviços de forma mais econômica, subordina os mesmos a uma unidade central fazendo com que este serviço possa ser prestado em todas as demais divisões, como é o caso da assessoria jurídica e os serviços de auditoria interna.

Na divisionalização da empresa faz-se necessário levar em conta as características da empresa, pois tal auxilia na dimensão da descentralização mais adequada. Algumas restrições ao seu uso como o elevado grau de autoridade concedida aos gerentes, além de negociações entre divisões, podem ser amenizadas, quando se verifica que a divisionalização propi-

cia tomar decisões com maior rapidez e com melhor qualidade, em razão de que o tomador das mesmas encontra-se mais familiarizado com a situação, e ainda alivia em muito a carga de decisões da alta administração.

2.4 ÁREA DE RESPONSABILIDADE

Atkinson et al.³¹ afirmam que a descentralização requer a delegação de responsabilidade para gestores na tomada de decisão, além de muni-los de informações que ajudem a avaliar as melhores alternativas para a escolha da melhor decisão.

Ornstein³² define área de responsabilidade como sendo um departamento, uma divisão, uma seção ou setor de uma empresa descentralizada que possui clientes definidos, internos ou externos, para os quais seus produtos ou serviços satisfazem suas necessidades, sendo produzidos conforme tecnologias específicas. Normalmente, essas áreas possuem autonomia operacional e administrativa, porém não possuem autonomia financeira, que fica a cargo da administração central. As áreas de responsabilidade devem ter um sistema de informações contábeis independente, de maneira que possam ser medidos regularmente os resultados apresentados.

Os centros de responsabilidade são definidos por Glautier e Underdown³³ “como um segmento da organização onde um gerente individual é o responsável pelo desempenho do segmento”. A natureza da estrutura organizacional e do tipo de centro de responsabilidade adotado dependerá do tamanho da organização e do estilo de administração adotado.

³¹ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 490.

³² ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 47, p. 6-13, 1983. p. 06.

³³ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 06.

De qualquer forma, faz-se necessário definir adequadamente as responsabilidades dos gerentes, visando, posteriormente, medir o desempenho dos mesmos.

De acordo com Padovese,³⁴ apesar de ser um sistema flexível e depender da visão da empresa com relação aos seus negócios, as áreas de responsabilidade, devem identificar os segmentos geradores de resultados dentro da empresa, valendo-se da contabilidade divisional ou contabilidade por responsabilidade para os registros dos mesmos.

Backer e Jacobsen³⁵ consideram as áreas de responsabilidade como sendo uma descentralização baseada em uma separação das atividades e linhas de autoridade, segundo setores geradores de lucros. Essa descentralização corresponde, na grande maioria das empresas, à sua linha de produtos e divisões ou departamentos.

Os centros de responsabilidade se apresentam, conforme Hansen e Mowen,³⁶ nas formas de centros de custo, onde o enfoque dado é para o controle dos custos da divisão, não se enfatizando os níveis de receitas ou de investimentos; em centros de lucros, onde ocorre o controle dos custos e das receitas da divisão; e em centros de investimento, onde os gerentes controlam os custos, as receitas e os investimentos. Os centros de investimentos representam o maior grau de descentralização, pois seus gerentes têm a liberdade de tomar uma maior variedade de decisões sobre custos, receitas e investimento.

Para Atkinson et al.,³⁷ os centros de responsabilidade se parecem com uma pequena empresa, em que o seu gerente administra o negócio visando os interesses da organização maior. As divisões organizadas em centros de responsabilidade, além de se diferenciarem

³⁴ PADOVESE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1994. p. 163

³⁵ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.2. p. 80.

³⁶ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 829.

³⁷ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 490.

no grau de descentralização, também criam a oportunidade de controlar as divisões através do uso da contabilidade por responsabilidade.

Atkinson et al.³⁸ apresentam uma classificação adicional, qual seja, os centros de receita, cujos componentes controlam as receitas, mas não controlam o custo e nem o nível de investimento da divisão.

2.5 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Em organizações descentralizadas há a interdependência entre as diversas divisões, ou seja, a saída de um produto de uma divisão representa a entrada da matéria-prima ao departamento seguinte, sendo este produto chamado, conforme Hansen e Mowen,³⁹ de produto intermediário. Nestes casos, há necessidade deste produto intermediário ser apreçado quando transferido de uma divisão para outra, utilizando-se, então, o preço de transferência.

Ornstein⁴⁰ diz que os preços de transferências são “os valores unitários atribuídos aos produtos ou serviços transferidos entre os centros de lucros de uma empresa. (...) serão evidentemente diferentes dos preços de venda aplicados no mercado externo”.

O preço de transferência é definido por Santos⁴¹ como o preço formado para a transferência de bens ou serviços intercompanhias, ou como o preço de um produto ou serviço

³⁸ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 491.

³⁹ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 840.

⁴⁰ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 06.

⁴¹ SANTOS, Joel José. **Formação de preços e do lucro empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1988. p. 173-174.

quando transferido de um segmento para outro segmento da mesma empresa. Continuando, diz que o preço de transferência têm como objetivos ajudar a administração na medição do desempenho de cada centro de responsabilidade e motivar os gerentes de cada divisão para que tomem decisões seguras e que possibilitem o aumento do resultado da sua divisão e da empresa como um todo.

Kaplan⁴² explicita que o preço de transferência desempenha dois papéis importantes: o primeiro quando atua como um preço guia para a tomada de decisão local, ajudando a divisão vendedora/produtora a decidir quanto do produto deseja entregar, e para a divisão compradora o quanto do produto adquirir; o segundo é que os preços de transferência ajudam a administração central a medir o lucro de cada divisão da empresa, através da comparação preço x custo.

Implicações negativas dos preços de transferência são ressaltadas por Benke e Edwards⁴³, destacando-se entre elas as seguintes:

- a) preços de transferência inexatos dificultam o esforço da companhia em obter um lucro maior, já que poderiam encorajar os gerentes locais para que tomem decisões voltadas aos interesses da sua divisão, mas não da empresa;
- b) o apreçamento das transferências entre as divisões tem um impacto na avaliação de desempenho do segmento, visto que o preço de transferência é o preço de venda de uma divisão e o custo de aquisição da divisão compradora, ou seja, um preço errôneo pode prejudicar a avaliação de desempenho das divisões; e

⁴² KAPLAN, Robert S. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1982. p. 484.

⁴³ BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. **Transfer pricing: techniques and uses**. New York: National Association Accounting, 1980. p. 10.

c) o preço de transferência é importante em função da complexidade das relações entre os segmentos organizacionais, já que na organização há várias divisões vendedoras e várias divisões compradoras, cada uma defendendo seus interesses, cada uma procurando comprar pelo menor preço e vender pelo melhor preço possível. Este é um dos principais problemas, pois no seu processo de fixação poderão surgir problemas internos de negociação entre as unidades, causando efeitos na rentabilidade das unidades envolvidas, e determinando a interveniência da alta administração para dirimir causas e efeitos.

Os preços de transferência, de acordo com Glautier e Underdown,⁴⁴ devem satisfazer os seguintes critérios:

“Eles devem promover a congruência das metas dentro da organização, harmonizando o interesse das divisões individuais com o interesse da organização como um todo, impedindo os gerentes divisionais de otimizar os lucros divisionais em troca de políticas que são prejudiciais ao resto da organização. Eles devem criar possíveis taxas fidedignas de desempenho das divisões para os seguintes propósitos: fazer predições para a tomada de decisões dos propósitos da divisão; avaliar o desempenho administrativo; e avaliar a contribuição dos lucros divisionais na empresa como um todo. Eles devem assegurar que a autonomia das divisões individuais seja respeitada, e que os seus lucros não sejam dependentes das ações de outras divisões”.

Apresentam como métodos de formação de preços de transferências os com base no preço de mercado, orientados no custo e preços de transferências negociados. Além desses, Onsi⁴⁵ cita também o método do preço de transferência baseado no custo de oportuni-

⁴⁴ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 599-600.

⁴⁵ ONSI, Mohamed. Transfer pricing system based on opportunity cost. **The Accounting Review**, Florida, n. 45, p. 535-546, jul. 1970. p.536.

dade, estruturado a partir da premissa que reflita o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e/ou serviços demandados.

2.5.1 Preços de transferência com base no mercado

Este método, na visão de Ornstein,⁴⁶ pode ser utilizado com sucesso quando o bem ou serviço que está sendo transferido pode ser comprado ou vendido no mercado externo à empresa. A justificativa é que se a divisão compradora não adquirir o bem ou serviço da divisão vendedora, fatalmente procurará o mercado para adquiri-lo, pagando o preço de mercado.

Para Santos,⁴⁷ quando há um preço de mercado para os produtos transferidos internamente, então este preço representa o valor mais adequado para valorizar as transferências internas, principalmente sob o ponto de vista da avaliação de desempenho divisional.

Hansen e Mowen⁴⁸ ponderam que o preço de mercado só é realmente válido quando o mercado é perfeitamente competitivo. Um mercado perfeitamente competitivo requer quatro condições: “(1) a divisão que produz o produto intermediário como um todo é pequena relativa ao mercado e não pode influenciar no preço do produto; (2) o produto intermediário não se distingue diante dos demais produtos concorrentes; (3) as empresas podem entrar e sair facilmente do mercado; e (4) os consumidores, produtores e donos dos recursos têm pleno conhecimento do mercado onde atuam”⁴⁹.

⁴⁶ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p.07.

⁴⁷ SANTOS, Joel José. *Formação de preços e do lucro empresarial*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1988. p. 174.

⁴⁸ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Management accounting*. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 842.

⁴⁹ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. *Management accounting*. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 842.

Os preços de transferência, com base no preço de mercado, são divididos, de acordo com Ornstein⁵⁰ em método do preço ajustado de mercado e método do preço real de mercado. Benke e Edwards⁵¹ agregam como método baseado no preço de mercado o da contribuição marginal ou da margem de contribuição.

a) Método do preço real ou corrente de mercado

Benke e Edwards⁵² explicam que este método baseia-se no preço pelo qual quantidades significativas do produto, mesmo havendo diferenciação com os concorrentes, servem para valorizar as transferências internas entre divisões. Afirmam que, “quando o mercado é perfeitamente competitivo, o preço de mercado real ou corrente é um preço de transferência ideal porque permite a transferência de produtos intermediários enquanto reflete o desempenho das divisões com precisão e preserva a sua autonomia. (...). Infelizmente, poucas empresas podem comprar e vender em um mercado perfeitamente competitivo. A situação mais freqüente é que o mercado é imperfeitamente competitivo”.

Solomons⁵³ diz que vários fatores conspiram quando se depara com mercados imperfeitamente competitivos, enfatizando que neste caso não se deve usar o preço de mercado real ou corrente como preço de transferência. O produto transferido pode ter características específicas que o diferenciam das variedades que se encontram no mercado, e que, portanto, não se pode denominar de o “mesmo” produto. Pode haver alguma restrição de merca-

⁵⁰ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 08.

⁵¹ BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. *Transfer pricing: techniques and uses*. New York: National Association Accounting, 1980. p. 31.

⁵² BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. *Transfer pricing: techniques and uses*. New York: National Association Accounting, 1980. p. 31.

⁵³ SOLOMONS, David. *Divisional performance measurement and control*. New York: Ed. Irwin, 1970. p. 177-178.

do, onde a decisão sobre o preço não dependa exclusivamente da divisão vendedora e da divisão compradora, mas sim do mercado como um todo. A quantidade comprada ou vendida, as condições diferentes de venda relativas ao prazo de entrega, pagamento e serviços adicionais podem alterar o preço de mercado, o que dificulta o seu uso como preço de transferência. Continuando, afirma que “todas estas complicações são sintomas de uma única condição - o mercado para o produto transferido não é perfeitamente competitivo”.

Este método, conforme Ornstein,⁵⁴ pode ser utilizado nos casos em que não se trabalha com divisões de uma empresa, mas sim quando há transferências entre empresas ligadas e entre empresas situadas em países diferentes ligadas a uma mesma multinacional.

b) Método do preço ajustado de mercado

O preço de mercado ajustado, para Benke e Edwards,⁵⁵ é o preço de mercado real ou corrente ajustado às imperfeições do mercado que são evitadas pelas vendas entre as divisões. A divisão vendedora não incorrerá em nenhuma despesa significativa de venda ou de cobrança pela venda interna. Assim, para motivar a compra pela divisão receptora o preço de mercado corrente é ajustado para baixo pelo valor do provável custo evitado quando se vende internamente, ou seja, o preço de mercado ajustado encoraja as vendas internas. Portanto, serão excluídos do preço de mercado real ou corrente as despesas que poderiam ocorrer se fossem realizadas vendas externas.

⁵⁴ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 08.

⁵⁵ BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. *Transfer pricing: techniques and uses*. New York: National Association Accounting, 1980. p. 35.

Segundo Ornstein,⁵⁶ basicamente podem ser excluídos os tributos sobre vendas; despesas de vendas, tais como comissões de vendedores, fretes, cobrança; despesas financeiras, principalmente descontos concedidos para pagamentos antecipados, além de despesas com royalties. A grande dificuldade é que no mercado pode-se encontrar diferentes preços para o mesmo produto em função das condições em que a venda se realizou, devendo antecipadamente prever esta situação, estabelecendo-se convenções para eliminar estas divergências.

c) Método baseado na contribuição marginal

De acordo com Benke e Edwards,⁵⁷ este método envolve a alocação da margem de contribuição (preço de venda menos os custos variáveis) entre a divisão abastecedora e a divisão receptora, tendo como critério os custos variáveis de cada divisão, ou qualquer outra base previamente estabelecida entre as divisões. Talvez a grande vantagem que este método oferece é que ele encoraja as divisões a agirem em conjunto buscando obter maior lucratividade, ou seja, a divisão receptora têm interesse na performance dos custos da divisão abastecedora, já que o preço de transferência e o lucro da companhia melhoram com a eficiência do custo de cada divisão.

Neste método, conforme Ornstein,⁵⁸ o preço de transferência é obtido pela soma do custo variável da divisão mais a parcela da contribuição marginal que cabe a divisão, é o que se chama de “profit pooling”. A forma como se faz a distribuição da parcela da contribuição marginal à cada divisão é questionada, pois ao se reduzir os custos variáveis haverá

⁵⁶ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 07.

⁵⁷ BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. *Transfer pricing: techniques and uses*. New York: National Association Accounting, 1980. p. 59.

⁵⁸ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 08.

uma perda simultânea por parte da divisão nesta parcela da contribuição, fazendo com que as divisões não criem nenhum incentivo para a racionalização dos seus custos industriais.

2.5.2 Preços de transferência com base no custo

Os preços de transferência com base no custo, na visão de Atkinson et al.,⁵⁹ devem ser utilizados quando o bem ou serviço não tem um preço de mercado. Para Glautier e Underdown,⁶⁰ quando a transferência de produtos entre as divisões envolver produtos intermediários que em relação ao produto externo não haja um similar, nestes casos se deve usar o preço de transferência baseado nos custos.

Diversos são os modelos de preços de transferência calcados em custos apresentados na literatura. Destaca-se os métodos citados por Atkinson et al.⁶¹, Ornstein⁶², e Hansen e Mowen,⁶³ sendo eles: com base no custo variável, o custo variável mais um mark-up, o custo total, o custo total mais um mark-up e o custo padrão.

A seguir serão discutidos os métodos de preços de transferência baseados no custo marginal, custo do produto mais um mark-up, custo real ou atual, e custo padrão ou standard.

⁵⁹ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 504-506.

⁶⁰ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 600.

⁶¹ ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 504-506.

⁶² ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 09.

⁶³ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 850.

- a) ao compartilhar as informações de mercado com outros negociadores propicia obter um preço negociado muito próximo do custo de oportunidade de uma ou de ambas as divisões negociadoras; e
- b) permite aos gerentes explorar as informações especializadas que eles possuem, aproveitando as oportunidades locais.

Algumas vantagens deste método são apresentadas por Hansen e Mowen,⁷⁶ a saber:

- a) as negociações permitem avaliar as habilidades dos gerentes;
- b) as ações das diversas divisões se enredam permitindo maior envolvimento dos gerentes, levando-os a atingir as metas propostas.

Por outro lado, também apresentam algumas desvantagens, destacando-se entre elas as seguintes:

- a) os gerentes divisionais possuem muita informação privativa e podem tirar proveito das mesmas em detrimento a outro gerente divisional;
- b) a negociação de preços depende em muito das habilidades de cada gerente, onde aquele que tiver maior grau de habilidade consegue uma melhor negociação, levando a medidas de desempenho distorcidas, principalmente quando se enfatiza o lucro das divisões; e
- c) as negociações de preço podem consumir muito tempo e recursos maiores que o sucesso obtido pela divisão com a negociação.

⁷⁶ HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994. p. 847-849.

Ornstein⁷⁷ apresenta como maior desvantagem as tensões e atritos provocados pelas negociações que se refletem de maneira negativa nas relações internas e na produtividade, além de nem sempre produzir decisões economicamente razoáveis.

Diante das desvantagens apontadas, Atkinson et al.⁷⁸ apresentam um método de preço de transferência, denominado de preços administrados, que é determinado por um arbitrador ou pela aplicação de alguma política fácil de administrar na empresa. No entanto, tal método não é popular por não refletir as considerações econômicas, como nos preços de transferências baseado no mercado ou no custo, nem considerações de contabilidade, como os preços de transferência negociados refletem. Explicam que “os preços de transferência administrados inevitavelmente criam subsídios entre os centros de responsabilidade. Quando os subsídios existem, eles ocultam a interpretação econômica normal das receitas do centro de responsabilidade, e eles podem fornecer um efeito motivacional negativo se alguns membros do centro de responsabilidade acreditam que a aplicação de tais regras é injusta”.

2.5.4 Preços de transferência baseados no custo de oportunidade

O conceito de custo de oportunidade difere na visão econômica e contábil. Na visão econômica, Burch e Henry⁷⁹ apresentam o conceito de custo de oportunidade como “a renda líquida gerada pelo fator em seu melhor uso alternativo”. Beuren⁸⁰ diz que este conceito

⁷⁷ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 11.

⁷⁸ ATKINSON, Anthony A. et al. *Management accounting*. New Jersey: Prentice Hall, 1995. p. 508.

⁷⁹ BURCH, E. Earl., HENRY, William R. Opportunity and incremental cost: attempt to define in systems terms: a commentary. *The Accounting Review*, Florida, n. 49, p. 118-123, Jan./1974. p. 119.

⁸⁰ BEUREN, Ilse M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. *FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos*, São Paulo, n.8, p. 01-18, abr./1993. p.2.

pressupõe a existência de duas ou mais alternativas viáveis a serem escolhidas. Assim o custo de oportunidade da alternativa que for escolhida é o custo da alternativa abandonada que lhe proporciona mais satisfação. Para Beuren,⁸¹ “o custo de oportunidade de um fator de produção de uma empresa, não é apenas o seu melhor uso alternativo interno, mas também o valor de seu melhor uso alternativo fora da empresa”.

Na visão contábil, Benke e Edwards⁸² definem o custo de oportunidade “como a medida de sacrifício feito (na forma de oportunidades possíveis) no sentido de seguir um particular curso de ação”. Martins⁸³ afirma que “representa o custo de oportunidade o quanto a empresa *sacrificou* em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de em outra”. Para Backer e Jacobsen,⁸⁴ “um custo de oportunidade é o custo resultante de uma alternativa à qual se tenha renunciado”. Beuren⁸⁵ explica, o que se evidencia na mensuração do custo de oportunidade de uma alternativa só ocorre quando comparada com a alternativa abandonada.

O uso de preço de transferência baseado no conceito de custo de oportunidade, na opinião de Mauro⁸⁶, deve partir da premissa que o preço de transferência reflita o valor de um benefício possível de ser alcançado através da melhor alternativa econômica para obter os bens ou serviços demandados. Continuando, diz que “a melhor alternativa será aquela que permita a transferência dos mesmos produtos, considerando as operações mais lucrativas (ma-

⁸¹ BEUREN, Ilse M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.8, p. 01-18, abr./1993. p.4.

⁸² BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. **Transfer pricing: techniques and uses**. New York: National Association Accounting, 1980. p. 50.

⁸³ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 249.

⁸⁴ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.1. p. 26.

⁸⁵ BEUREN, Ilse M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.8, p. 01-18, abr./1993. p.5.

⁸⁶ MAURO, Carlos Alberto. Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para promoção da eficácia empresarial. **Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991. p. 154-155.

ximização da utilidade dos fatores) para vendedores e condições econômicas (menores preços possíveis) vantajosas para compradores”.

Para Benke e Edwards,⁸⁷ o uso do preço de transferência baseado no custo de oportunidade tem como vantagem principal a motivação das gerências operacionais envolvidas na maximização dos lucros da companhia. Porém, algumas desvantagens tem limitado a sua utilização, tais como:

- a) o conceito de custo de oportunidade é de difícil compreensão, além das alternativas de ação serem subjetivas e de difícil tomada de decisão;
- b) o lucro adicional ou custo economizado com a alternativa renunciada não é claramente determinado, pois os custos de oportunidade não são registrados pela contabilidade tornando difícil a obtenção de dados a respeito dos mesmos; e
- c) se não houver alternativas de ação o custo de oportunidade é zero, mas um preço de transferência zero é inadequado, assim faz-se necessário, então, combinar o custo de oportunidade a outros custos, como os custos variáveis para formar o preço de transferência.

2.5.5 Aspectos fiscais dos preços de transferência

A globalização da economia, segundo Rosseto,⁸⁸ tem levado o governo a tomar medidas com relação aos preços de transferência no sentido de padronizar os procedimentos

⁸⁷ BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. **Transfer pricing: techniques and uses**. New York: National Association Accounting, 1980. p. 59.

⁸⁸ ROSSETO, Vicente. Preços de transferência: comentários à Lei n.º 9.430/96. **FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.17, p. 79-85, jan./abr.1998. p.80.

fiscais. A OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development), em 1995, divulgou suas diretrizes para nortear a legislação com relação aos preços de transferência para os seus países-membros. O Brasil, desde 1986, através da CVM - Comissão de Valores Mobiliários tornou obrigatório para as companhias de capital aberto a observância destes aspectos no relacionamento intercompanhias.

Preços de transferências na importação

Os critérios de apuração de preços de transferência para a determinação do custo de bens, serviços e direitos, para sua dedutibilidade na determinação do lucro real e cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, foram criados pela Lei 9.430/96, que adotou três métodos para as importações, a livre escolha do contribuinte, sendo eles: preços independentes comparados; preço de revenda menos lucro; e custo de produção mais lucro.

a) Preços independentes comparados (PIC)

São aplicáveis nas atividades de importação para posterior revenda. O preço é calculado tendo por base o preço médio anual ponderado dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, existentes no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, com condições de pagamento semelhantes. Os preços de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, serão comparados com os similares quando: vendidos pela mesma empresa exportadora com pessoas não vinculadas, residentes ou não residentes; adquiridas pela mesma empresa importadora, de pessoa jurídica não vinculada, residentes ou não residentes; da compra ou venda entre pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não residentes.

Os valores dos bens, serviços ou direitos poderão sofrer ajustes em função da comparação de preços em virtude de diferenças nas condições de negócios, de natureza física e de conteúdo. Os ajustes serão permitidos quando se relacionarem ao prazo de pagamento; as quantidades negociadas; da obrigatoriedade pela garantia de funcionamento do bem, da promoção e publicidade do mesmo junto ao consumidor e dos custos de fiscalização de qualidade e condições de higiene; pelos custos de intermediação, na compra e venda quando praticada por empresas não vinculadas; pelo acondicionamento; e pelo frete e seguro.

b) Preço de revenda menos lucro (PRL)

Se aplica apenas na revenda de produtos importados, não podendo ser utilizado no caso de importação de matéria-prima. Este método se baseia na média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, deduzidos os juros nas vendas a prazo; descontos incondicionais; impostos sobre vendas; comissões e corretagens; e margem de lucro de 20% calculada sobre o preço médio de revenda praticado pela própria empresa com pessoas não vinculadas, excluindo-se os descontos incondicionais. A margem de lucro de 20%, segundo a Instrução Normativa n.º 38/97 da Secretaria da Receita Federal, pode ser reduzida, por solicitação do contribuinte desde que demonstre ao fisco qual é o percentual razoável a ser praticado.

c) Custo de produção mais lucro (CPL)

Este método considera o custo médio ponderado de produção do exportador no exterior, por linha de componente, proporcional as quantidades remetidas ao Brasil, acrescidas dos impostos de exportação e de uma margem de lucro de 20% sobre o custo apurado. Para efeito de apuração do custo de produção poderá ser computado o custo de aquisição de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem; o custo de outros bens aplicá-

veis ou consumidos na produção; o custo do pessoal aplicado direto ou indiretamente na produção do bem como os respectivos encargos sociais; os custos de locação, manutenção, reparo e encargos de depreciação, amortização e exaustão dos bens aplicados na produção; e os valores das quebras e perdas razoáveis ocorridas no processo produtivo admitidas pela legislação fiscal do país de origem do bem, serviço ou direito. Estes custos serão considerados proporcionalmente as quantidades destinadas as empresas no Brasil.

Preços de transferência na exportação

Assim como nas importações, o contribuinte tem a possibilidade de escolher o método de preço de transferência que lhe proporciona maior benefício. Os preços nesta situação são diferenciados para clientes atacadistas e varejistas. Também para a exportação, três são os métodos utilizados, sendo eles: preço de venda nas exportações; preço de venda no atacado no país de destino, menos o lucro; preço de venda a varejo no país de destino, menos o lucro; e método do custo de aquisição ou produção mais tributos e lucro.

a) Preço de venda nas exportações (PVEx)

Basicamente, este método é igual ao preço independente comparado, utilizado nas importações. Na sua determinação, devem ser considerados, num mesmo período de apuração, para compradores não vinculados, e para condições de negócios semelhantes, o preço médio das próprias exportações e o preço médio das exportações de outros clientes. Este método poderá ser ajustado no seu preço de transferência de acordo com os ajustes já citados no preço independente comparado, utilizado nas importações.

b) Preço de venda no país de destino menos o lucro (PVA)

Este método se iguala na forma de cálculo do preço de revenda menos lucro utilizado nas importações, sendo que nas exportações ele se divide em preço de venda no atacado e preço de venda a varejo. Basicamente, este método calcula o preço de transferência pela média dos preços de atacado ou varejo quando o caso, menos o tributos incluídos no preço, e menos uma margem de lucro de 15% sobre o preço bruto de venda, quando tratar-se de preço no atacado. Quando tratar-se de preço de venda a varejo, a margem de lucro de 15% sobe para 30%, provavelmente devido as despesas maiores que incorre o varejista na distribuição dos produtos ao consumidor.

c) Método do custo de aquisição ou produção mais tributos e lucro (CAP)

Este método é determinado pela média ponderada dos custos de aquisição ou produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil, mais uma margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições. Devem integrar o custo de aquisição os valores de fretes e seguros pagos pela empresa adquirente, relativa aos bens exportados. Os tributos como crédito presumido de IPI, ressarcimento de COFINS, PIS correspondente aos bens exportados serão excluídos do custo de aquisição e de produção.

2.6 A MENSURAÇÃO DOS CUSTOS

A mensuração para Chambers apud Glautier e Underdown⁸⁹ é definida “como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões de unidade”.

Guerreiro⁹⁰ propõe que a mensuração além de ser necessária para expressar objetivos e tornar claro as metas nas quais se deve tomar as decisões, é também necessária para controlar e avaliar os resultados das atividades que envolvem os processos para atingir as metas propostas, ou seja, a precisão e fidedignidade dos padrões de mensuração é de suma importância para se mensurar e realizar comparações.

A mensuração normalmente ocorre em termos de unidades monetárias, porém unidades não monetárias também podem ser úteis. Moore e Jaedicke apud Almeida e El Hajj⁹¹ explicam que “as unidades monetárias que são padrões de mensuração medem uma dada quantia de poder de compra em um momento específico. No entanto, este poder de compra não permanece constante todos os anos. Ao contrário, unidades físicas de mensuração tais como metro, quilômetro etc., permanecem constantes”.

De acordo com Hendriksen,⁹² “mensurar é freqüentemente pensada em termos monetários. Não se deveria esquecer que informações não monetárias, tais como capacidade produtiva em toneladas ou número de empregados, podem ser relevantes para certas predições e tomadas de decisão”.

⁸⁹ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 46.

⁹⁰ GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989. p. 78.

⁹¹ ALMEIDA, Maria G.M., EL HAJJ, Zaina S. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. *FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos*, São Paulo, n.16, p. 66-83, jul./dez.1998. p.69.

⁹² HENDRIKSEN, Eldon S. *Accounting theory*. 5.ed. Illinois: Irwin Homewood, 1991. p.488.

Castellano et al.⁹³ afirmam que o uso de mensurações financeiras pode levar os gerentes de divisões a buscar alcançar a meta proposta para obter um aumento, para satisfazer a direção da empresa e não para atender melhor as necessidades do cliente ou para melhorar o processo. Pondera ainda, que se essas metas numéricas forem estabelecidas sem que haja alguma avaliação dos recursos empregados para atingi-las, elas serão arbitrárias, criando um ambiente de medo e competição, criando barreiras entre as divisões da empresa. Assim, “se faz necessário estabelecer um maior uso de mensurações operacionais de desempenho no lugar de mensurações financeiras”. A ênfase é a melhoria contínua dos processos e a otimização do sistema, sendo, então, necessário medir diretamente qualquer item de desempenho operacional que se queira melhorar.

A mensuração, conforme Kam apud Beuren,⁹⁴ “envolve a vinculação do sistema formal, o sistema numérico, com alguns dos objetos ou eventos, através de regras estabelecidas. Estas regras consistem de definições operacionais para se fazer a conexão”. Sendo que ocorre a mensuração quando há um inter-relacionamento de algumas características do sistema numérico com as relações entre os objetos ou eventos. Para Beuren,⁹⁵ quando o modelo matemático refletir o relacionamento entre os objetos ou eventos, então a propriedade dos objetos ou eventos pode ser considerada mensurada, ou seja, houve o estabelecimento de uma escala. No entanto, apenas atribuir números a objetos não é suficiente para caracterizar determinado

⁹³ CASTELLANO, J.F. et al. Contabilidade x qualidade. **HSM Management**, Barueri, n.3, p.34-38, jul./ago. 1997. p.36-37.

⁹⁴ BEUREN, Ilse M. Modelos de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1994. p. 54.

⁹⁵ BEUREN, Ilse M. Modelos de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1994. p. 54.

atributo. Faz-se necessário definir uma unidade de mensuração que possa ser usada e que expresse o significado específico da meta.

Assim, apenas mensurar os resultados não é o suficiente para que uma empresa obtenha êxito em suas operações, sendo também necessário que se faça comparações entre o que realmente ocorreu e aquilo que se previu que iria acontecer, ou seja, faz-se necessário ter bases de comparação em termos monetários e não-monetários.

2.6.1 Bases de valor

As bases de comparação mais usuais, de acordo com Martins,⁹⁶ são os custos estimados e o custo padrão. Ambos são utilizados para controle de custos, visando a melhoria de desempenho da organização como um todo.

a) Custos estimados

Santos⁹⁷ afirma que os custos estimados são aqueles custos que deverão ocorrer quando da realização das atividades de uma empresa, sendo assim os custos futuros. Normalmente são estimativas realizadas com base em custos históricos ajustados para um período futuro ou orientados por planos orçamentários.

Os custos estimados ou futuros estão atrelados a tomada de decisão na escolha de cursos alternativos de ação em uma empresa, ou seja, as decisões se relacionam com o futu-

⁹⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 330 e 332.

⁹⁷ SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998. p.72.

ro. Backer e Jacobsen⁹⁸ explicam que sendo os custos históricos a base para a previsão de custos, somente serão relevantes os custos que se espera venham a incorrer durante a previsão proposta. A previsão de custos é uma tarefa cheia de incertezas, principalmente se a previsão for de longo prazo. A consideração de tendências passadas de custos também deve ser cuidadosamente verificada em função da possibilidade de modificações nas suas correlações.

Martins⁹⁹ diz que os mesmos critérios utilizados na estimativa de custos devem ser utilizados na comparação com os custos efetivamente incorridos, sendo esta uma das causas de insucesso da implantação de orçamentos. É desejável que o detalhamento dos custos seja igual, tanto nos custos incorridos como nos custos estimados, afim de possibilitar um melhor nível de comparação.

b) Custo-padrão

O custo-padrão também caracteriza-se como um custo futuro ou predeterminado. O Instituto de Contadores Certificados da Inglaterra e País de Gales¹⁰⁰ define padrão como sendo:

“um número predeterminado, calculado em relação a uma particular atividade, em referência a sua experiência anterior, a condições presentes e a uma previsão do que pode acontecer no futuro. Padrões são calculados para cada fator que possa influenciar os custos, incluindo-se, não somente fatores financeiros - como preços de materiais ou tarifas salariais -, como também, fatores físicos - tais como volume de produção, eficiência no uso de materiais e a velocidade ou tempo de produção”.

⁹⁸ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas.** São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.1. p. 24.

⁹⁹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 330.

¹⁰⁰ INSTITUTO DE CONTADORES CERTIFICADOS DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. **Custo-padrão: uma introdução aos seus processos contábeis.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1986. p. 19-20.

“O custo-padrão é definido por Backer e Jacobsen¹⁰¹ como sendo o “montante que a empresa acha que um produto ou a operação de um processo por um período de tempo deveria custar, com base em certas condições presumidas de eficiência, de situações econômicas e de outros fatores”.

Martins¹⁰² explicita que o principal objetivo do uso do custo-padrão é o de fixar uma base de comparação entre o custo que ocorreu e aquele fixado. Ressalte-se que a existência do custo-padrão não significa que outra forma de contabilização de custo como o custeio por absorção ou variável não devam existir, pois sem registro do custo real incorrido não há como medir a eficácia do custo-padrão. O fato de se utilizar o custo-padrão não significa a eliminação do custo real, pois a implantação do custo-padrão só será bem sucedida quando existir um bom sistema de custo real.

Um sistema de custo-padrão, conforme Catelli apud Lamounier,¹⁰³ consiste em:

- a) determinar antecipadamente os custos de todos os produtos, segundo seus elementos;
- b) fazer a comparação de custo-padrão com o custo real e apurar as causas das eventuais variações;
- c) possibilitar a análise da eficiência de cada elemento do custo (material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos); e
- d) facilitar o controle do desempenho obtido com os padrões preestabelecidos.

¹⁰¹ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.2. p. 333.

¹⁰² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 334.

¹⁰³ LAMOUNIER, Anastácio Gomes. **Análise da adequação à literatura do sistema de custo padrão de uma empresa avícola de corte. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989. p. 11.

Se houver diferenças na comparação entre o custo-padrão e o custo real, elas são denominadas de variações, sendo consideradas favoráveis quando o custo real for menor que o custo-padrão, e desfavorável, quando o custo real for superior ao custo-padrão. A variação pode ser medida em termos de valores ou de volumes.

Peleias¹⁰⁴ diz que os desvios ou variações existentes com relação a planos, metas ou padrões predeterminados, realizados através da comparação entre volumes, receitas e custos controláveis orçados ou padrão, com os volumes, receitas e custos reais são informações valiosas que devem ser utilizadas na avaliação de desempenho das divisões bem como na avaliação de seus gestores.

2.6.2 Métodos de custeamento

Método de custeio, conforme Santos,¹⁰⁵ “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de acumulação de custos, definidas pelo método de acumulação de custos”.

As bases de comparação, estimadas ou padrão, só têm validade quando cotejadas com o custo real, que pode estar estruturado em um dos diversos métodos de custeamento: por absorção, variável, ABC - Custeio baseado em atividade, UEP - Unidades de esforço de produção etc.

¹⁰⁴ PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 120.

¹⁰⁵ SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998. p.66.

a) Custeio por absorção

Leone¹⁰⁶ trata o custeio por absorção como sendo “aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam estes custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacional”.

Backer e Jacobsen¹⁰⁷ explicitam que, no método de custeio por absorção “todos os custos de produção são incluídos no custo de um produto para fins de custeio de estoques e todos os custos não-fabris são excluídos”. A principal distinção deste método está na apropriação dos custos aos produtos, e dos custos do período, chamados de custos não-fabris.

O método de custeio por absorção, de acordo com Santos¹⁰⁸, é considerado como básico para a avaliação de estoques pela contabilidade financeira, a fim de levantar o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício das empresas, visando, principalmente, o cumprimento da legislação fiscal e societária. Afirma que este método requer a “apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).”

Ressalta que o método de custeamento por absorção é falho quando usado como ferramenta gerencial na tomada de decisão já que utiliza rateios na alocação dos custos fixos, que apesar de aparentarem ser lógicos podem levar a alocações arbitrárias e enganosas.

¹⁰⁶ LEONE, George S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1981. p. 238.

¹⁰⁷ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.1. p. 19.

¹⁰⁸ SANTOS, Joel José. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987. p. 34.

b) Custeio variável

O método de custeio direto ou variável caracteriza-se, conforme Martins,¹⁰⁹ pela alocação dos custos variáveis aos produtos produzidos e, por conseguinte, também aos produtos que se encontram em estoque. Quanto aos custos fixos, estes serão considerados como despesas do período indo diretamente para o resultado. Do mesmo modo, Backer e Jacobsen¹¹⁰ afirmam que no custeio direto ou variável atribui-se aos produtos elaborados tão somente os custos variáveis, sendo a principal distinção de custos, a separação entre custos fixos e custos variáveis.

A utilização do custeio variável, para Cashin e Polimeni,¹¹¹ é mais conveniente no planejamento, controle e tomada de decisões, já que o lucro se move na mesma direção que o volume de vendas. Isso torna os demonstrativos operacionais melhor compreendidos pelos executivos dos departamentos envolvidos. Além disso, o método é útil na avaliação de desempenho e fornece informações importantes para a análise de custo-volume-lucro.

Um conceito relevante, derivado do custeio variável, apontado por Santos,¹¹² é o da margem de contribuição, que é a diferença entre a receita e os custos e despesas variáveis, que representa a quantia gerada pelas vendas capaz de cobrir os custos fixos e se ter como resultado o lucro.

Uma vantagem importante da utilização do custeio variável é citada pela NAA - National Association of Accountants¹¹³, quando diz que a contribuição marginal facilita sobre-

¹⁰⁹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 216.

¹¹⁰ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.1. p. 19.

¹¹¹ CASHIN, James A., POLIMENI, Ralph S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. v.2. p. 607.

¹¹² SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998. p.68.

¹¹³ NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS - NAA. Research Report n. 23. **Direct costing**. New York, Abr./1953. p. 53.

maneira a análise do desempenho dos produtos, dos territórios, dos tipos de clientes e de outros segmentos da empresa, sem que os resultados fiquem obscurecidos pela apropriação dos custos fixos gerais.

c) ABC - Custeio baseado em atividade

No sistema ABC, de acordo com Cooper apud Gantzer e Allora,¹¹⁴ “as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados, relacionando as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto durante o processo de produção. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquinas ou número de vezes em que isso foi feito”.

De acordo com Nakagawa,¹¹⁵ enquanto que pelos métodos tradicionais de custeio há um pressuposto que são os produtos que consomem os recursos necessários para a sua fabricação ou comercialização, no método ABC o pressuposto é que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica.

Para Nakagawa,¹¹⁶ o método ABC tem como principal papel espelhar com a maior fidelidade e clareza as operações de uma empresa, de modo que “possa comunicar às pessoas as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios (*business processes*). Por conseguinte, é necessário conhecer como as atividades de produção

¹¹⁴ COOPER apud GANTZEL, Gerson., ALLORA, Valerio. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade**. 2.ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996. p. 73.

¹¹⁵ NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994. p. 40.

¹¹⁶ NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994. p. 67.

e de atendimento aos clientes consomem os recursos da empresa e como esta é administrada, para que se implemente com sucesso a metodologia do ABC.

Enquanto nos métodos tradicionais os custos indiretos (*overhead*) são alocados através de rateios, no método ABC a distribuição se dá através de uma multiplicidade de critérios, chamados de “*cost drivers*” ou “direcionadores de custos”. Através dos *cost drivers* se identifica os direcionadores para cada atividade dentro do nível hierárquico de atividade, bem como destas aos produtos, havendo, então, a compreensão por parte dos gestores das fontes de variabilidade dos custos e revelando as ações a serem tomadas quando necessária a redução na demanda de recursos organizacionais.

d) UEP - Unidades de esforço de produção

A Unidade de Esforço de Produção (UEP) ou Unidade de Produção, conforme Gantzel e Allora,¹¹⁷ é um unificador dos controles de gestão produtiva das empresas, através de uma única unidade de medida, permitindo, desta forma, medir todo e qualquer tipo de produção por mais diversificada que seja.

Gantzel e Allora¹¹⁸ conceituam a UEP como sendo a representação do esforço humano, o esforço da máquina que produz, o esforço de capitais, o esforço de energia e outros, direta ou indiretamente aplicados, ou seja, representa a soma de todos os esforços de produção desenvolvidos em cada posto operativo. “O sistema mede, num determinado momento, todos os esforços de produção em dinheiro, e calcula as relações entre eles. Feito isto,

¹¹⁷ GANTZEL, Gerson., ALLORA, Valerio. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade.** 2.ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996. p. 47.

¹¹⁸ GANTZEL, Gerson., ALLORA, Valerio. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade.** 2.ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996. p. 52-53.

o dinheiro é abandonado, e o sistema opera sobre as relações que assumem a denominação de UP ou Unidade de Produção.”

2.7 RESULTADO POR ÁREA DE RESPONSABILIDADE

O resultado econômico é formado, na visão de Pereira,¹¹⁹ a partir das atividades realizadas na empresa, ou seja, pelo processamento de recursos para a geração de produtos ou serviços. Os recursos consumidos são expressos pelos custos, enquanto que produtos e serviços se constituem em receitas. Assim, o resultado econômico gerado em cada atividade corresponde ao resultado global da empresa.

Lima et al.¹²⁰ conceituam o resultado econômico como sendo “a variação patrimonial da empresa, mensurada com base em conceitos econômicos, num determinado período. Corresponde à variação da riqueza da empresa e, portanto, a sua capacidade de gerar produtos e serviços cujo valor econômico seja suficiente para repor, no mínimo, os recursos consumidos num determinado período”.

Segundo Catelli e Guerreiro,¹²¹ a informação do resultado econômico gerado em cada atividade permite que se identifique, na formação do lucro, qual atividade contribuiu para maior ou menor formação do resultado econômico. Com esta informação o gestor pode tomar decisões do tipo: Vale a pena terceirizar determinada atividade? Qual atividade vale a

¹¹⁹ PEREIRA, Carlos A. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991. p. 210.

¹²⁰ LIMA, Iran Siqueira et al. Contrato de gestão: uma solução para as estatais brasileiras. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.2, p. 26-33, jul./1997. p.32.

¹²¹ CATELLI, Armando., GUERREIRO, Reinaldo. GECON- Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para a mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. São Paulo: **Conselho Regional de Contabilidade-SP**, São Paulo, p. 10-12, set./1992. p.10.

pena manter? Qual a perda econômica em virtude de se manter atividades estratégicas deficitárias?

De acordo com Pereira,¹²² a responsabilidade pela formação desse resultado é dos responsáveis por tais atividades, ou seja, pelos seus gestores. Assim, a responsabilidade pelo resultado da empresa envolve desde os gestores diretos da atividade até a alta administração; e o resultado associado às responsabilidades individuais dos gestores demonstra as suas contribuições e de suas áreas à eficácia da empresa.

2.8 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS ÁREAS DE RESPONSABILIDADE

Peleias¹²³ explicita que “avaliar” é a determinação de valor; ou reconhecer a grandeza, a intensidade, a força de; determinar a valia, o preço, o merecimento. Por sua vez, desempenhar significa cumprir aquilo que se estava obrigado exercer, cumprir, executar.

A avaliação de desempenho, conforme Peleias,¹²⁴ “corresponde à gestão econômica de operações específicas, e diz respeito aos custos e contribuições destas operações ao resultado da empresa”. Nesta avaliação de desempenho se inclui o ciclo econômico da empresa, de suas áreas de responsabilidade e dos gestores responsáveis pelo ciclo econômico e áreas

¹²² PEREIRA, Carlos A. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991. p. 216-217.

¹²³ PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. São Paulo, **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 113.

¹²⁴ PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. São Paulo, **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 119-120.

de responsabilidade. Assim, a avaliação de desempenho pressupõe a existência de parâmetros de comparação, contra os quais o desempenho é confrontado, tanto em termos físicos como financeiros. Também se faz necessário um intervalo de tempo para que a avaliação de desempenho possa ser realizada.

A competitividade, segundo Beuren,¹²⁵ requer uma correta definição e execução das estratégias empresariais de forma a assegurar a eficácia da organização. Para isso, o processo de gestão precisa estar consolidado com sistemas de avaliação de desempenho da operacionalização das estratégias da empresa, assim as operações diárias da empresa necessitam ser monitoradas e reavaliadas, buscando seu sincronismo entre a estratégia definida e o efetivamente executado.

Para Mauro,¹²⁶ avaliar o desempenho se constitui num meio de tomar decisões adequadas, sendo um processo complexo que incorpora características informativas que são essenciais na integração do processo de gestão, em suas fases de planejamento, execução e controle.

A avaliação de desempenho, para Backer e Jacobsen,¹²⁷ tem pelo menos cinco objetivos:

- a) determinar até que ponto são cumpridas as responsabilidades atribuídas à direção ou por ela delegada;
- b) identificar os desvios e as suas causas com relação aos padrões predeterminados;

¹²⁵ BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998. p. 75.

¹²⁶ PEREIRA, Carlos A. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991. p. 129.

¹²⁷ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas.** São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.2. p. 68.

- c) propor medidas corretivas para as situações contrárias as metas estabelecidas;
- d) aumentar a motivação das pessoas visando a melhoria do desempenho; e
- e) quando possível efetuar comparações com diferentes divisões da empresa.

A avaliação de desempenho só terá validade quando as metas da empresa estiverem bem definidas, em todos os escalões da organização. A alta administração deve ter uma expectativa dos resultados que podem ser alcançados, devendo compor um plano. Para Backer e Jacobsen,¹²⁸ “um plano, portanto, é um curso predeterminado de ação”. Estes planos podem ser de curto-prazo e de longo-prazo, ocasionais e permanentes, podendo se apoiar em subplanos. No entanto, devem refletir os meios e as expectativas de realizar o objetivo proposto, durante um determinado período de tempo.

Pelo exposto, o sistema de avaliação de desempenho deve espelhar os objetivos e as metas da empresa. Todavia, Ostrenga et al.¹²⁹ afirmam que em muitas empresas o sistema de avaliação de desempenho em uso é um fator impeditivo ao aperfeiçoamento contínuo. Neste caso, exige-se mudanças no sistema de medição. Uma mudança se refere ao alinhamento com os fatores críticos de sucesso da empresa que devem fazer parte do sistema de avaliação, ou seja, os atributos que a empresa precisa possuir e as ações necessárias para um bom desempenho para que a empresa sobreviva e prospere. A segunda mudança refere-se a empresa ter uma estrutura que propicie equilíbrio e integração entre as medidas financeiras e não-financeiras. A terceira mudança necessária é que os indicadores de desempenho reflitam o espírito de aperfei-

¹²⁸ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas.** São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.2. p. 69.

¹²⁹ OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos.** 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993. p. 48-50.

çoamento contínuo, ou seja, as medidas devem ser calculadas e apresentadas de forma a mostrar o progresso ao longo do tempo.

O crescimento das empresas se faz sentir, também, quando da necessidade de manter registros sobre as diversas atividades exercidas. A existência destes registros possibilita a comparação dos mesmos entre períodos, ou seja, de certa forma se está avaliando o desempenho da organização.

Ostrenga et al.¹³⁰ ressalta que a empresa não deve se iludir em medir ano após ano apenas seu desempenho, mas sim, se possível, fazer comparações com outras empresas do mesmo ramo.

Para Peleias,¹³¹ levar apenas em consideração os dados passados para avaliar o desempenho é questionável, visto que este parâmetro apresenta as seguintes restrições quanto ao seu uso:

- a) ele não mede a influência das condições de mercado onde a empresa atua em função da situação econômica do país que se reflete em seus clientes, fornecedores e outros agentes externos com quem a empresa transaciona; e
- b) ele não mede as modificações das condições internas da empresa, tais como, aumento da capacidade de produção, eficiência nos processos produtivos etc.

A crítica feita ao uso de dados passados como base para avaliação de desempenho, conforme Horngren e Foster,¹³² é que ineficiências podem estar sendo acobertadas no de-

¹³⁰ OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993. p. 50.

¹³¹ PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica**. São Paulo, **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 123-124.

¹³² HORNGREN, Charles T., FOSTER, George. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 6.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1987. p.139.

sempenho passado, além de que a ocorrência de mudanças de tecnologia, capacitação de pessoal, lançamento de novos produtos, competitividade de mercado e condições econômicas terão pouca utilidade quando comparado com dados passados. Assim, é preferível se utilizar como base para julgamento dos resultados atuais, o desempenho padrão ou desempenho orçado.

2.8.1 Medidas e indicadores de desempenho das áreas de responsabilidade

McGee e Prusak¹³³ afirmam que a avaliação de desempenho deve se compor de um conjunto de medidas financeiras e não-financeiras; de processos de gestão bem definidos que se adaptem aos indicadores; e uma infra-estrutura que possibilite a coleta, filtragem, análise e propagação dos mais importantes indicadores às pessoas dentro da organização.

De acordo com Sink e Tuttle,¹³⁴ só se saberá a ocorrência de melhorias constantemente se empreender um esforço sistemático para projetar e desenvolver um sistema de medição e avaliação na organização, capaz de responder perguntas como: se as gerências dispõem de instrumentos certos para execução de suas decisões; qual o nível de qualidade destes instrumentos; e se estes instrumentos podem se tornar melhores, entre outros. Explicitam que devemos medir a performance dos sistemas organizacionais onde se inclui a eficácia, eficiência, qualidade, produtividade, inovação, lucratividade etc., e também a performance total. Medir o desempenho deve ser uma “combinação de aspectos qualitativos e quantitativos, subjetivo e

¹³³ MCGEE, James., PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica.** Rio de Janeiro: Campus, 1994. p. 184.

¹³⁴ SINK, D. Scott., TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. p. 146.

objetivo, intuitivo e explícito, físico e lógico, conhecido e desconhecido, passível de conhecimento e avaliação e não passível de conhecimento, mente humana e ferramentas de suporte”.

A definição dos indicadores de desempenho, conforme Beuren,¹³⁵ deve ser analisada sob dois aspectos. Primeiro definir explicitamente um modelo conceitual do desempenho do negócio, ligando as ações operacionais aos resultados econômicos, de maneira que a medição seja possível a todos os membros da organização. O segundo aspecto se refere à identificação de características específicas que devem compor os indicadores que compõem o sistema de avaliação de desempenho. Os indicadores de medição devem representar a complexidade do ambiente competitivo no qual está inserida a organização, para que possam refletir com acuracidade a diversidade deste ambiente. Apenas estabelecer medidas não será suficiente para o sistema de avaliação de desempenho funcionar. Faz-se necessário transformar os dados de medição em informações úteis, de modo a indicar a performance total da organização.

Os indicadores de avaliação de desempenho não devem, segundo Peleias,¹³⁶ serem somente expressos em termos financeiros, mas também em termos físicos, o que significa dizer que cada área de responsabilidade ou divisão da empresa deve ter um conjunto de indicadores próprios para sua avaliação, já que cada divisão pode ter características próprias, e estar centrada na qualidade, ou satisfação do cliente, diferente das demais. O uso de parâmetros iguais para todas as divisões pode inviabilizar todo o sistema de avaliação de desempenho. Beuren¹³⁷ propõe, então, um modelo de indicadores de desempenho, com pesos diferentes para

¹³⁵ BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998. p. 84.

¹³⁶ PELEIAS, Ivam Ricardo. **Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica.** São Paulo, **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 114.

¹³⁷ BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998. p. 84.

cada indicador em cada divisão, estruturados de acordo com a missão de cada unidade empresarial.

2.8.2 Medidas e indicadores financeiros e não-financeiros

A avaliação de desempenho, de áreas de responsabilidade de empresas, será mais transparente e melhor entendida pelos gestores e funcionários quando utilizados medidas e indicadores que eles conheçam e que possam trabalhar para alcançar maior lucratividade e produtividade. Neste sentido, as medidas e indicadores financeiros e não-financeiros são fatores largamente utilizados pelas empresas na avaliação de desempenho de departamentos, divisões e unidades.

a) As medidas financeiras de avaliação de desempenho

As medidas financeiras centram-se no foco de servir para avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade como se cada uma delas fosse uma entidade econômica. Backer e Jacobsen¹³⁸ explicam que a avaliação de desempenho com base em medidas econômico-financeiras são indispensáveis, em virtude de medirem os resultados que se relacionam com as metas propostas pela empresa. Apontam quatro medidas contábeis mais comumente usadas: a) lucratividade interna; b) custos-padrão; c) orçamentos variáveis; e d) rentabilidade do capital empregado.

De acordo com Iudícibus,¹³⁹ o lucro é a medida de avaliação de desempenho mais utilizada e conhecida nos negócios das empresas. Além do lucro, quatro outros índices

¹³⁸ BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas.** São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v.1. p. 72.

¹³⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 255.

podem ser utilizados: a) margem de contribuição; b) margem de contribuição controlável; c) margem de contribuição divisional; e d) lucro divisional antes do imposto de renda.

Pereira¹⁴⁰ destaca que as áreas de responsabilidade podem ser avaliadas através da medição dos recursos utilizados nas áreas de compras, produção, estocagem, vendas, e na captação e aplicação de recursos financeiros.

Segundo Sink e Tuttle,¹⁴¹ a medição tende a ser usada de uma maneira muito limitada na maioria das empresas, baseando-se quase sempre em dados de finanças, da contabilidade, padrões de trabalho e orçamentos, ou seja, tradicionalmente voltada para fins de controle, não sendo necessariamente um ponto negativo, mas sim tendo-se o cuidado de adequar estas medições às reais condições da empresa.

A avaliação de desempenho baseada apenas em medidas financeiras é contestada por alguns autores. Ostrenga et al.¹⁴² criticam o uso de indicadores financeiros, pois afirmam que a consecução do resultado financeiro, apesar de ser grande motivador de comportamento, tem o foco restrito apenas no sucesso financeiro, podendo criar uma série de problemas à empresa, tais como:

- a) o enfoque de resultados financeiros de curto prazo pode diluir o esforço de se atingir os objetivos estratégicos de longo prazo;
- b) na busca de obter um maior resultado financeiro pode ocorrer produção em excesso (para estoques) visando com isso absorver os custos fixos indiretos, medida esta, contrária aos objetivos estratégicos; e

¹⁴⁰ PEREIRA, Carlos A. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991. p. 146.

¹⁴¹ SINK, D. Scott., TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. p. 147.

¹⁴² OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993. p. 48.

- c) os resultados financeiros são calculados por vezes, em relação aos orçamentos ou padrões, e estes normalmente sofrem alterações apenas de ano em ano, ou seja, qualquer acontecimento na economia ou no mercado poderá refletir um melhor ou pior desempenho neste caso.

Johnson e Kaplan¹⁴³ contestam os indicadores de desempenho financeiro de curto prazo em virtude das rápidas mudanças na tecnologia, na redução dos ciclos de vida dos produtos e na constante inovação das operações de produção, ou seja, estes indicadores já não refletem o desempenho recente das empresas. “A redução do conteúdo de mão-de-obra direta nos produtos finais, a intensidade de capital crescente nos processos de produção é a grande contribuição do conjunto de conhecimento e recursos intangíveis que contribuem para tornar impossível obter uma medida válida de lucros a curto prazo”.

Segundo Shank e Govindarajan,¹⁴⁴ a intensificação da concorrência leva as empresas buscarem novas fontes de informação sobre os fatores chaves que contribuem para o sucesso do empreendimento, bem como eles podem ser medidos. Como as medidas financeiras geralmente refletem situações de decisões passadas, é importante o uso de medidas não-financeiras, já que estas tendem a captar o progresso em passos exequíveis que levam a empresa ao sucesso.

¹⁴³ JOHNSON, H. Thomas., KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas.** Rio de Janeiro: Campus, 1993. p.219.

¹⁴⁴ SHANK, K. John., GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1995. p.176.

b) As medidas não-financeiras de avaliação

De acordo com Ostrenga et al.,¹⁴⁵ o objetivo comum nas organizações é melhorar continuamente o desempenho. Para que se alcance este objetivo, faz-se necessário buscar a melhoria constante apoiando-se em indicadores de desempenho, além de uma estrutura capaz de dar as informações necessárias à tomada de decisão.

Uma visão importante, conforme Sink e Tuttle,¹⁴⁶ é a da medição como instrumento de melhoria, que baseia-se nos conceitos de qualidade:

“A medição pode também ser um impulso muito eficaz para a melhoria da performance. Pode ser usada como: ferramenta para assegurar que a estratégia seja implantada, parte integrante de sistema de suporte gerencial de alta qualidade, dispositivo para melhoria e desenvolvimento, motivador, parte natural e integrante do processo gerencial, feedback contínuo e em tempo real sobre a performance de indivíduos e grupos e mecanismo para apoiar comportamentos de melhoria contínua na organização. A medição pode ser feita e usada de modo a minimizar ou eliminar o medo. Pode ser usada sem avaliação e julgamento, enfocando apenas a análise dos dados com o objetivo de compreender, por exemplo, como estamos indo - tornando-nos melhores ou piores. A medição pode ser usada de modo muito positivo e eficaz em relação à meta de melhoria constante”.

Johnson e Kaplan¹⁴⁷ afirmam que os indicadores não-financeiros devem se basear na estratégia da empresa, incluindo parâmetros de fabricação, comercialização, planejamento e desenvolvimento. Nem todos os indicadores não-financeiros serão relevantes para uma divisão ou para a organização como um todo e, por essa razão, precisa ser definido um número limitado de objetivos, os quais a empresa e as suas divisões sejam capazes de alcançar.

¹⁴⁵ OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993. p. 255.

¹⁴⁶ SINK, D. Scott., TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. p. 148.

¹⁴⁷ JOHNSON, H. Thomas., KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993. p.222-223.

Ostrenge et al.¹⁴⁸ explicam que o sistema de medição tem pelo menos três papéis importantes, a saber:

- a) permitir aos gerentes a monitoração de como a empresa está indo e que aspectos necessitam mais atenção;
- b) servir como uma importante ferramenta de comunicação, ou seja, o sistema de medição deve ser um lembrete constante para as pessoas daquilo que é mais importante ser atingido; e
- c) o sistema de medição deve servir de base para o sistema de premiação da empresa.

Shank e Govindarajan¹⁴⁹ apresentam algumas das vantagens do uso de medidas não-financeiras para avaliar o desempenho, como segue:

- a) as medidas não-financeiras são mais facilmente associadas com a estratégia da empresa; e
- b) as medidas são exequíveis e podem ser acionadas no chão de fábrica.

Por outro lado, também apontam desvantagens na adoção das mesmas, a saber:

- a) a dificuldade de atribuir valores às melhorias referentes as medidas não-financeiras;
- b) as medidas não-financeiras podem conflitar com as financeiras em uma perspectiva de curto prazo, principalmente quando envolver a redução de ciclos de produção, ou seja, o custo de aquisição de um equipamento que reduza o

¹⁴⁸ OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993. p. 258-259.

¹⁴⁹ SHANK, K. John., GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995. p.186-187.

ciclo de produção é facilmente rastreado, no entanto as receitas decorrentes desta redução do ciclo de produção são mais difíceis de serem visualizadas.

Algumas medidas com indicadores não-financeiros são apresentadas no Quadro 1, evidenciando a eficácia, eficiência, qualidade, produtividade, qualidade de vida de trabalho, e inovação.

Quadro 1 - Medidas e indicadores não-financeiros para avaliação de desempenho

<p>EFICÁCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Percentagem de quotas de vendas p/vendedor • Rotatividade de clientes por área e por produto • Falhas nos cronogramas • Participação no mercado (% efetiva e potencial) • Nível de reputação com os clientes • N.º de planos executados/n.º total de planos • Percentual de produtos enviados pontualmente <p>EFICIÊNCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nível alvo máximo, mínimo ou limite inferior • Percentual de escassez de materiais programados para a produção • Mudança nos custos totais médios do tratamento de requisições • Relatório de estoque de itens abaixo do ponto mínimo • Taxas de rejeitos • Tempo de máquina-parada • Razão de mão-de-obra (direta x indireta) • Prazo de entrega médio • Razão de utilização de máquinas • Utilização do espaço 	<p>QUALIDADE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Razão da % de rejeitos nos itens recebidos • Índice de rejeição • Quantidade de trabalho corretivo • Índice de queixa de clientes <p>PRODUTIVIDADE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Venda por empregado • Taxa de produção por empregado • Tempo total de produção (da matéria-prima ao produto acabado) <p>QUALIDADE DE VIDA DE TRABALHO</p> <ul style="list-style-type: none"> • Absenteísmo de empregados e taxa de rotatividade • N.º de reivindicações de empregados • N.º de acidentes • Horas trabalhadas p/empregados além dos níveis alvos <p>INOVAÇÃO</p> <ul style="list-style-type: none"> • N.º de novos métodos de produção adotados • Economia de tempo e de custos pelo emprego de novos métodos e tecnologias
--	---

Fonte: SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. p. 256 (adaptado).

Segundo Beuren,¹⁵⁰ deve-se analisar o conjunto priorizado de medidas e indicadores, para que se garanta que esta lista satisfaça as necessidades da avaliação de desempe-

¹⁵⁰ BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998. p. 88.

nhos. Estes indicadores são parte integrante dos sistemas de suporte ao processo de gestão de empresas que buscam a competitividade. Essas medidas e os indicadores se constituem num referencial a ser utilizado por empresas que se propõem a realizar a avaliação de desempenho. De acordo com Sink e Tuttle,¹⁵¹ não é necessário que se adote um grande número de medidas, o mais importante é adotar-se aquelas aceitas pela empresa e utilizadas de modo constante e coerente.

¹⁵¹ SINK, D. Scott., TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. p. 256.

3 METODOLOGIA

No capítulo anterior apresentou-se o embasamento teórico-empírico que sustenta o presente trabalho e que conduz ao referencial a ser empregado para a coleta e análise dos dados, com vista à estruturar uma metodologia capaz de avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade da empresa agroindustrial em estudo.

Nesse capítulo pretende-se descrever a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos do trabalho, através de um estudo de caso, bem como, caracterizar os procedimentos adotados para o levantamento dos dados.

3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA

O resultado econômico forma-se a partir das atividades realizadas na empresa, ou seja, pelo processamento de recursos consumidos, expressos em custos, para a geração de produtos ou serviços, representando as receitas, onde o somatório do resultado econômico gerado em cada atividade corresponde ao resultado global da empresa. A presente investigação baseia-se no pressuposto de que a mensuração dos custos e a determinação dos preços de transferências, entre as divisões da empresa, propiciam a avaliação de desempenho de cada área de responsabilidade.

3.1.1 Perguntas de pesquisa

- a) Quais são os critérios adotados para a divisionalização de uma empresa agroindustrial ?

- b) Como se configuram as áreas de responsabilidade de uma empresa agroindustrial ?
- c) Quais os aspectos que consubstanciam a mensuração dos custos ?
- d) Que métodos de custeio são adotados em uma empresa agroindustrial ?
- e) Quais são os métodos de formação dos preços de transferências aplicados nas diferentes divisões da empresa ?
- f) O que é evidenciado nos relatórios gerenciais para avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade ?
- g) Que medidas e indicadores são utilizados na avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade de uma empresa agroindustrial ?

3.1.2 Definição constitutiva de termos e variáveis

- **Divisionalização**

A divisionalização, conforme Anthony e Dearden,¹⁵² consiste em dividir a empresa em setores ou departamentos, identificando determinada etapa de produção de bens ou serviços, bem como seus custos e despesas, e atribuir-lhe receitas em função do preço de transferência, de maneira que se mensure o resultado econômico-financeiro, e também o desempenho operacional do departamento ou de cada área de responsabilidade.

¹⁵² ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control system**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980. p.137.

- **Área de responsabilidade**

Glautier e Underdown¹⁵³ definem área de responsabilidade como um segmento da organização na qual um gestor individual é responsável, no sentido geral, pelo desempenho do segmento. De uma forma mais específica, Ornstein¹⁵⁴ conceitua área de responsabilidade como sendo um departamento, uma divisão, uma seção ou setor de uma empresa descentralizada que possui clientes definidos, internos ou externos, para os quais seus produtos ou serviços satisfazem suas necessidades, sendo produzidos conforme tecnologia específica.

- **Mensuração dos custos**

Chambers¹⁵⁵ caracteriza a mensuração como sendo a atribuição de números a objetos de acordo com regras determinadas, onde especifica-se o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões de unidade. A mensuração dos custos, de acordo com Santos,¹⁵⁶ ocorre pela valorização dos recursos consumidos pelas atividades na geração dos produtos, por valores reais ou predeterminados, utilizando-se métodos de custeio.

- **Método de custeio**

Método de custeio “é o critério utilizado, por uma unidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de acumulação de custos, definidos pela método de acumulação de custos”¹⁵⁷.

¹⁵³ GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice*. 5.ed. London: Pitmann Publishing, 1994. p. 65.

¹⁵⁴ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, p. 6-13, 1983. p. 06.

¹⁵⁵ CHAMBERS, R.J. *Accounting evaluation and economic behavior*. New Jersey: Prentice Hall, 1983. p.101.

¹⁵⁶ SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998. p.72.

¹⁵⁷ SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998. p.66.

- **Preços de transferência**

O preço de transferência consiste dos “valores unitários atribuídos aos produtos ou serviços transferidos entre os centros de lucros de uma empresa. (...) serão evidentemente diferentes dos preços de venda aplicados no mercado externo”.¹⁵⁸

- **Avaliação de desempenho**

A avaliação de desempenho, conforme Peleias,¹⁵⁹ “corresponde à gestão econômica de operações específicas, e diz respeito aos custos e contribuições destas operações ao resultado da empresa”. Nesta avaliação de desempenho se inclui o ciclo econômico da empresa, de suas áreas de responsabilidade e dos gestores responsáveis pelo ciclo econômico e áreas de responsabilidade, ou seja, a avaliação de desempenho pressupõe a existência de parâmetros de comparação, contra os quais o desempenho é confrontado, tanto em termos físicos como financeiros.

- **Relatórios gerenciais**

Os relatórios gerenciais são informes voltados ao “atendimento das necessidades informativas dos gestores em cada fase do processo de gestão”.¹⁶⁰

¹⁵⁸ ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Rio de Janeiro, n. 47, 1983. p. 06.

¹⁵⁹ PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. São Paulo, *Dissertação (Mestrado)* - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992. p. 119-120.

¹⁶⁰ LIMA, Iran Siqueira et al. Contrato de gestão: uma solução para as estatais brasileiras. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, n.2, p. 26-33, jul./1997. p.28.

3.1.3 Definição operacional de termos e variáveis

- **Divisionalização**

Verificar os critérios utilizados para a divisionalização de uma empresa agroindustrial.

- **Área de responsabilidade**

Identificar as áreas, as responsabilidades de cada área, os clientes internos e externos e seus principais produtos.

- **Mensuração dos custos**

Verificar quais são as regras adotadas para atribuir números aos objetos a serem custeados.

- **Método de custeio**

Identificar o método de custeio utilizado nas áreas de responsabilidade.

- **Preços de transferência**

Identificar as modalidades de preço de transferência utilizadas em cada área de responsabilidade.

- **Relatórios gerenciais**

Verificar os relatórios gerenciais utilizados em cada área de responsabilidade da empresa.

- **Avaliação de desempenho**

Identificar o processo, as medidas e indicadores financeiros e não-financeiros utilizados em cada área de responsabilidade da empresa.

3.2 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Kerlinger¹⁶¹ define delineamento como sendo o plano e a estrutura de investigação, que permite a obtenção de resposta para as perguntas de pesquisa, ou seja, ela se torna um guia para a exploração, coleta e análise dos dados. Assim, através do problema de pesquisa estrutura-se um guia para exploração, coleta e análise dos dados, visando obter as informações necessárias para atingir os objetivos propostos.

A revisão da literatura realizada neste estudo se relaciona a uma dimensão exploratória. Entende-se por estudo exploratório, segundo Tripodi et al.,¹⁶² as investigações de pesquisa empírica cuja finalidade é formular um problema, desenvolver hipóteses ou aumentar a familiaridade do pesquisador com um fenômeno ou ambiente para uma pesquisa futura mais precisa.

Neste sentido, o presente trabalho foi dividido em duas etapas: pesquisa em fontes bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica deu-se através da revisão teórica sobre o tema em estudo, permitindo ao pesquisador buscar novos conhecimentos, e a sua atualização sobre a área de interesse. No que concerne ao estudo de caso, Triviños¹⁶³ define-o

¹⁶¹ KERLINGER, F.N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1980. p. 94.

¹⁶² TRIPODI, T. et al. **Análise da pesquisa social**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981. p.65

¹⁶³ TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987. p.133.

como “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente. O estudo de caso desta pesquisa está calcado em uma empresa agroindustrial com peculiaridades próprias, onde buscou-se conhecer com profundidade os aspectos inerentes a este trabalho.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A pesquisa desenvolveu-se junto a uma empresa agroindustrial do ramo avícola, que explora a atividade de forma completa - sistema vertical de produção, ou seja, ela produz a ave matriz, o ovo para incubação, o pinto de 1 dia para corte, o frango de corte, a ração para alimentação das aves, abate e industrializa as aves, além de comercializar o produto resultante do abate.

A empresa, cuja razão social não pode ser revelada nesta pesquisa a pedido de seus dirigentes, localiza-se na região leste do Estado de Santa Catarina. Como as demais empresas do ramo, no estado de Santa Catarina, não exploram a atividade de forma completa, ou seja, terceirizam parte do processo, optou-se pela escolha desta empresa para desenvolver a pesquisa.

A população deste estudo compreende as unidades industriais da empresa pesquisada, que assim se apresenta: Granja de aves matrizes; Incubatório; Granja de aves para corte; Fábrica de ração para aves; Frigorífico-abatedouro; e Escritório da Administração Central.

A amostra é do tipo intencional, extraída da população em estudo. Ela é do tipo intencional, de acordo com certas características estabelecidas no plano e nas perguntas de pesquisa formuladas. Entrevistou-se os gerentes de cada unidade de produção, gerente de controladoria e assessores, e o diretor administrativo-financeiro da empresa.

3.4 DADOS

Nesta seção serão evidenciados os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados utilizados na pesquisa.

3.4.1 Tipos de dados

Os dados a serem coletados são de dois tipos: primários e secundários. Os dados primários são aqueles obtidos pela primeira vez, pelo pesquisador, através de informações iniciais e observações diretas e indiretas. Os dados secundários são dados já disponíveis na empresa, contidos em manuais, relatórios técnicos, e publicações internas, entre outras.

3.4.2 Instrumentos de pesquisa

Para a coleta dos dados primários foi adotada uma entrevista semi-estruturada ou guiada. Na entrevista guiada,¹⁶⁴ de acordo com Richardson et al., o pesquisador conhece previamente os aspectos que deseja pesquisar, e com base neles, formula os pontos ou perguntas a tratar na entrevista. De um roteiro básico são agregadas novas interrogações, de acordo com as respostas dos informantes, porém, observando-se o interesse da pesquisa em estudo. Pode ter um único roteiro, ou roteiros diferenciados para cada área entrevistada.

As entrevistas realizadas foram gravadas e posteriormente transcritas. Foram utilizados dois roteiros de entrevista, um para o nível de gerências, com um total de trinta per-

¹⁶⁴ RICHARDSON, Roberto J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 165.

guntas, e outro em nível de assessoria e diretoria, com um total de trinta e oito perguntas. Os roteiros das entrevistas encontram-se nos anexos 1 e 2.

Quanto aos dados secundários utiliza-se, segundo Seltiz et al., a pesquisa documental¹⁶⁵ em materiais escritos que sirvam como fonte de informação. Estes foram obtidos na própria empresa, em órgãos governamentais como IBGE, CEPA/SC e entidades de classe (Aincadesc/ Sindicarnes/UBA/ UNAB /APINCO/ACAV).

3.4.3 Tratamento dos dados

Os dados coletados na pesquisa foram predominantemente qualitativos, tendo-se utilizado as técnicas de análise de conteúdo e análise documental.

Os dados primários foram analisados através da análise de conteúdo. Segundo Bardin apud Richardson,¹⁶⁶ a análise de conteúdo “é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (qualitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção dessas mensagens”.

Para os dados secundários foi utilizada a análise documental, trabalhando-se basicamente, a partir de documentos fornecidos pela empresa pesquisada, sem perder de vista os objetivos propostos neste trabalho.

¹⁶⁵ SELTZ, Claire et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2.ed. São Paulo: EPU. 1987. p.114 .

¹⁶⁶ BARDIN, L. apud RICHARDSON, Roberto J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985. p.176.

3.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Apesar do tema ter uma amplitude muito vasta, que permite uma abordagem intensiva das variáveis escolhidas para o estudo, a maior limitação prende-se ao fato da realização deste estudo em apenas uma empresa agroindustrial do ramo avícola. Esta limitação se dá, principalmente, em função da dificuldade de encontrar empresas com o ciclo completo de produção, a chamada produção verticalizada. Assim, a situação estudada não permite a generalização das conclusões para outras organizações agroindustriais, do ramo avícola, que não disponham da produção verticalizada.

Como a pesquisa proposta não é conclusiva, mas sim exploratória, as situações apresentadas só poderão ser estendidas a diferentes organizações se forem testadas e confirmadas em outros estudos.

4 DESCRIÇÃO DO ESTUDO DE CASO

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em estudo foi fundada em 13 de julho de 1973, sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade, composta de dois sócios, sendo a atividade principal o abate de frangos. Na época, o abate diário era de 300 frangos e contava com apenas sete funcionários. Em 1974 a empresa admitiu novos sócios e alterou sua denominação social. Atualmente a empresa é composta por oito sócios, sendo cinco pessoas jurídicas e três pessoas físicas, passando a ser uma sociedade anônima de capital fechado.

Em 1975 iniciaram a construção de seu novo frigorífico abatedouro, cuja conclusão ocorreu em 1976, com capacidade de abate de 3.000 frangos por dia. Neste mesmo ano, iniciaram o processo de verticalização da produção, com a construção das primeiras granjas de frango de corte. Em 1980 iniciaram a construção de uma fábrica de ração com capacidade de produção de 20 toneladas/hora e de uma unidade de distribuição em Joinville. Em 1982 foi construído o incubatório com capacidade de produção de 420.000 pintos/mês. Nos anos seguintes, seguiu-se a ampliação do abatedouro para 1.500 frangos/hora, construção de novas unidades de distribuição no Planalto Serrano, Sul do Estado, novas granjas de aves matrizes, e frango de corte, filiais de vendas em São Paulo e Rio de Janeiro, e uma unidade armazenadora de grãos em Guarapuava-PR.

Atualmente, o complexo produtivo da empresa se compõe de granja de matrizes com capacidade de 160.000 aves alojadas e 1,6 milhões de ovos/mês; incubatório com capacidade de 1,3 milhões de pintos/mês; granjas de aves de corte com capacidade de 3,4 milhões de aves alojadas; fábrica de rações com capacidade de produção de 10,4 mil toneladas de ração/mês e 6 mil toneladas de estocagem; frigorífico-abatedouro com capacidade de abate de

8.000 frangos/hora; centrais de distribuição de vendas com capacidade de armazenagem de 240 toneladas; filiais de vendas em São Paulo e Rio de Janeiro com capacidade de armazenagem de 140 toneladas; e unidade de armazenagem de grãos em Guarapuava-PR com capacidade de estocagem de 30 mil toneladas.

Em termos de desempenho a empresa apresenta constante crescimento, conforme pode ser visualizado no Quadro 2.

Quadro 2 - Demonstrativo de desempenho da empresa objeto do estudo de caso

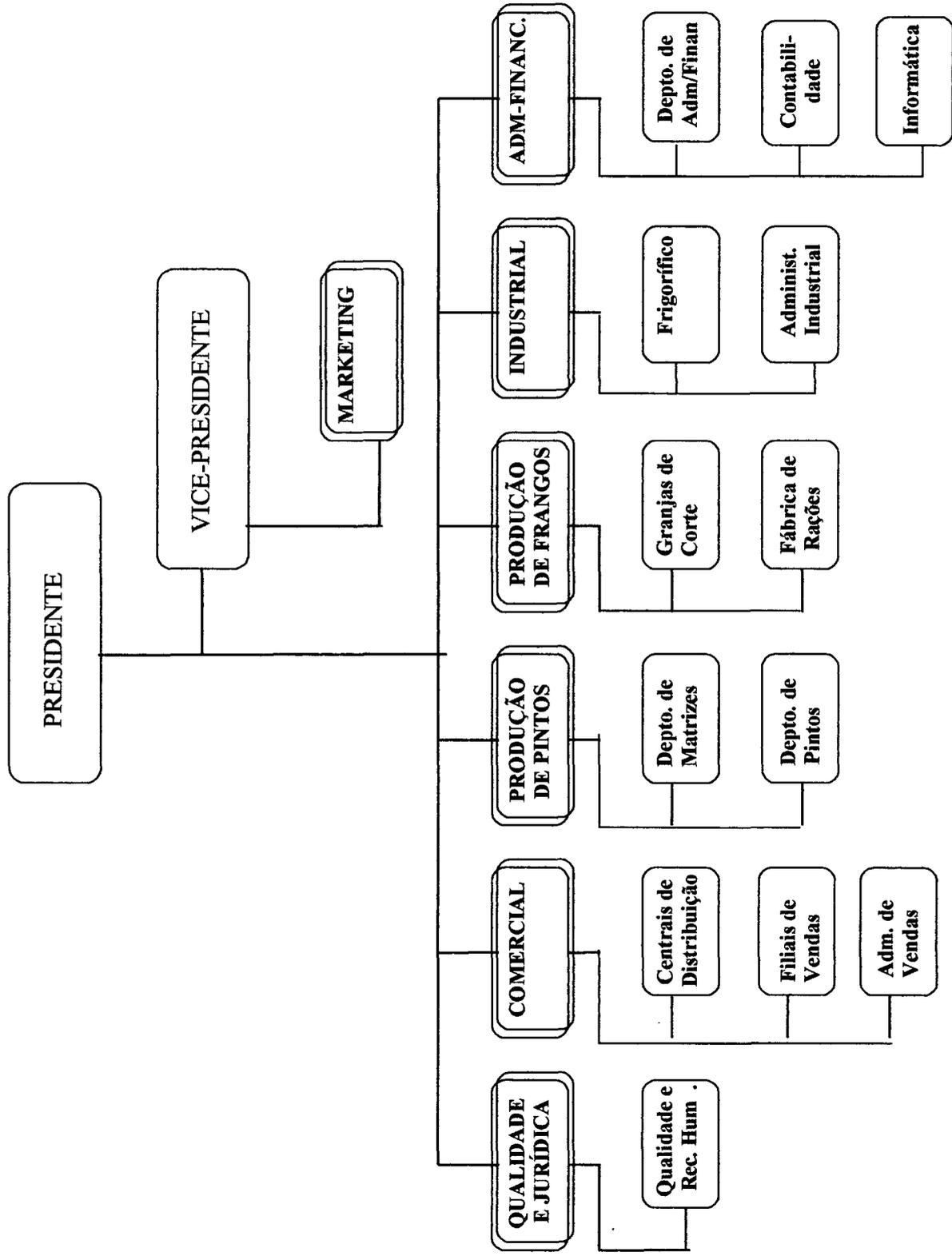
	1996	1997	1998
Faturamento R\$	R\$ 39,2 milhões	R\$ 44,6 milhões	R\$ 49,6 milhões
Lucro líquido R\$	R\$ 554 mil	R\$ 2,0 milhões	R\$ 2,3 milhões
Investimentos R\$	R\$ 4,3 milhões	R\$ 3,6 milhões	R\$ 4,3 milhões
Kg vendidos	29,6 mil/ton.	33,7 mil/ton.	37 mil/ton.
Mercado de atuação	SC	SC, SP, RJ	SC, SP, RJ
Produção frango vivo	36,0 mil/ton.	40,3 mil/ton.	44,0 mil/ton.
N.º de funcionários	747	787	790

Na busca de melhoria da competitividade e da qualidade de seus produtos, a empresa obteve em 1997, a certificação da ISO 9001 para o frigorífico-abatedouro, sendo o certificado reconhecido internacionalmente pelo TGA/DAR da Alemanha. Adicionalmente, a empresa, em 1998, obteve o prêmio de marketing “Top of mind”¹⁶⁷ realizado através de pesquisa com o público, obtendo um percentual de participação no mercado de Santa Catarina de 34,3%.

Em termos de administração, atualmente, a empresa apresenta uma cúpula diretiva composta de presidente, vice-presidente e sete diretorias: de qualidade e jurídica; comercial; produção de pintos; produção de frangos; industrial; marketing; e administrativa-financeira. A Figura 1 evidencia o organograma da empresa.

¹⁶⁷ MAPA MARKETING PESQUISAS. Relatório de pesquisa 1998. Florianópolis, 1998.

Figura 1 - Organograma da empresa objeto do estudo de caso



4.2 DIVISIONALIZAÇÃO

A empresa divisionalizou os departamentos de produção com base em linhas de produtos bases, enquanto que o departamento comercial foi divisionalizado em função de linhas geográficas. O processo de divisionalização, segundo um dos entrevistados, trouxe melhorias ao processo de gestão, evitando atritos e desavenças entre as diversas áreas de responsabilidade.

“O critério de divisionalização da empresa foi por linha de produto. Anteriormente, como no nosso caso, uma diretoria abrangia os departamentos de aves matrizes, incubatório, fábrica de rações e granja de aves de corte. Havia atritos, já que éramos fornecedores e clientes de nós mesmos. Então, se estabelecia metas para cada departamento, mas os gestores eram responsáveis pelo estabelecimento e cumprimento das mesmas. Isso causava problemas e desconfianças, com as outras diretorias, onde então, optou-se pela divisionalização por linhas de produtos, descentralizando em áreas de responsabilidade” (Gerente de Produção de frangos).

Os departamentos de produção, divisionalizados em função dos produtos por eles fabricados, são denominados de: Granja de aves matrizes, Incubatório, Granja de aves de corte, Abatedouro de aves e Fábrica de ração para aves. De uma forma genérica, o processo produtivo da empresa e sua divisionalização assim se apresentam:

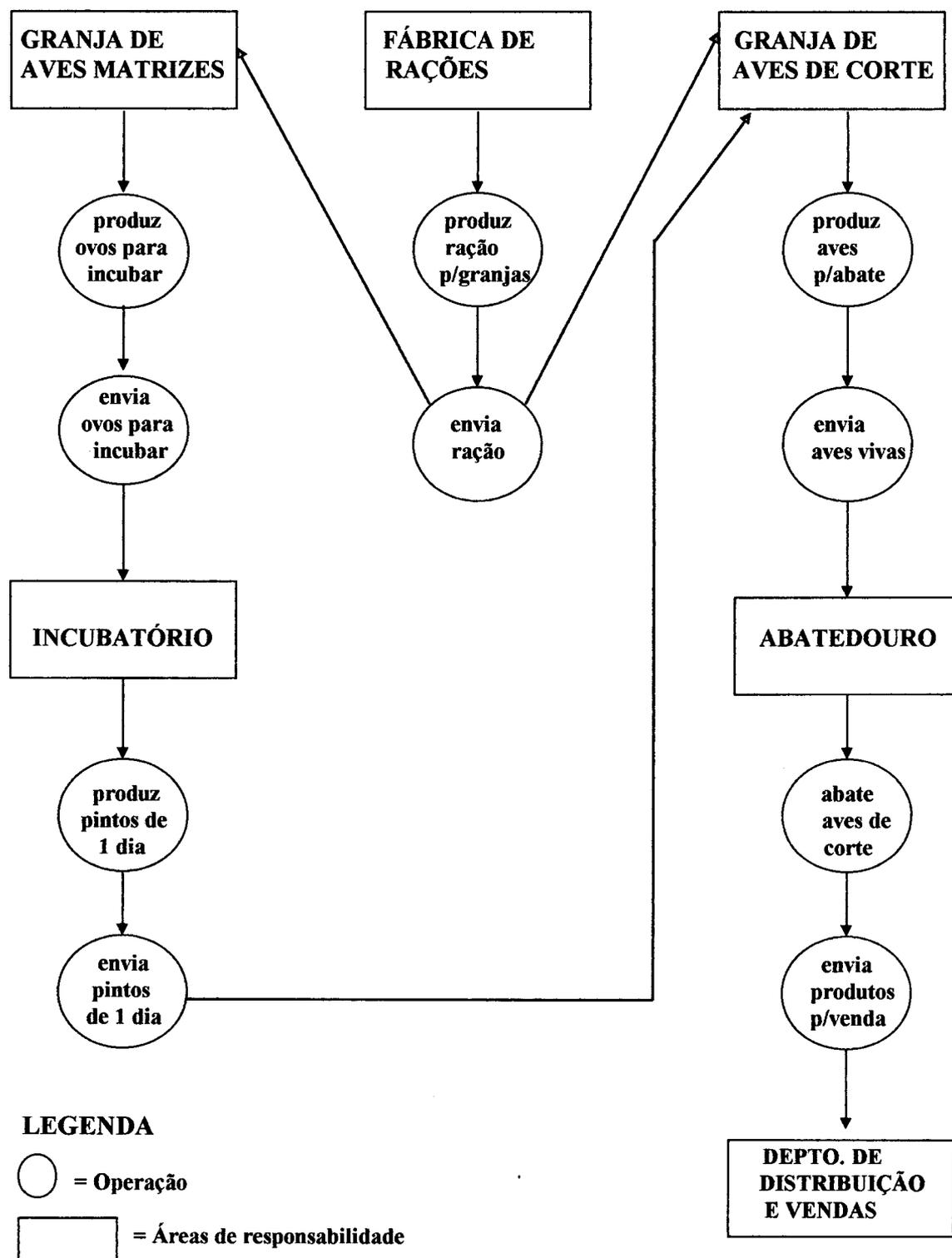
- a) *Granja de aves matrizes* - adquire aves matrizes de 1 dia de idade e as cria, destinando-as a produção de ovos que servirão para produzir aves de corte. Os ovos produzidos, posteriormente, são encaminhados para o incubatório.
- b) *Incubatório* - os ovos recebidos das granjas de aves matrizes, são selecionados e processados em máquinas incubadoras e máquinas nascedouras, por

um período de 21 dias, aproximadamente, onde são geradas aves de corte de 1 dia, que são encaminhadas para as granjas de aves de corte.

- c) *Granja de aves de corte* - as aves recebidas do incubatório permanecem em torno de 30 a 45 dias nessas granjas. Este tempo é variável para mais ou para menos, de acordo com as necessidades do abatedouro e também com o mercado consumidor onde a empresa atua. A granja de aves de corte encaminha as aves, com a idade estipulada, para o abatedouro.
- d) *Abatedouro/Frigorífico* - as aves recebidas da granja de aves de corte são abatidas dentro dos padrões exigidos pelo sistema de inspeção governamental, gerando, basicamente, os produtos a serem comercializados pela empresa: frango inteiro, linha de cortes (asa, coxa e sobrecoxa, peito e dorso) e miúdos (coração, moela, fígado). Esta produção é encaminhada para o departamento de distribuição/vendas para colocação no mercado consumidor. Os demais produtos, como pés, pescoço, vísceras, penas e sangue, são transformados em subprodutos, geralmente farinhas e óleo industrial, que são utilizados para produção de rações.
- e) *Fábrica de ração* - adquire sua matéria-prima básica junto ao mercado consumidor, tendo como matérias-primas principais milho e farelo de soja. Produz as rações necessárias para suprir as granjas de aves matrizes e as granjas de aves de corte.

Assim, o processo produtivo da empresa se desenvolve conforme pode ser visualizado na Figura 2.

Figura 2 - Fluxograma simplificado do processo produtivo da agroindústria em estudo



Na divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade algumas dificuldades surgiram, entre elas pode-se destacar a competitividade interna. Cada departamento passou a ter metas a atingir, mas em algumas situações, para atingi-las, havia a dependência de outros departamentos. Então, surgiam atritos entre cliente x fornecedor, que com o amadurecimento do grupo foram dissipados.

“As mudanças decorrentes da divisionalização, num primeiro momento trouxeram algumas dificuldades, já que uma diretoria, quando fornecedora e cliente dela própria, muita coisa ficava encoberta. Com a divisionalização em áreas de responsabilidade, surgem as ‘cobranças’, pois cada área tem suas metas a atingir. Num primeiro momento surgem turbulências, já que cada um passa a defender seu lado, mas com o passar do tempo e o amadurecimento do grupo observou-se que apesar de todos procurarem atingir suas metas, era necessário que todos trabalhassem em prol de todos” (Gerente de Produção de Frangos).

Este processo envolveu a grande maioria dos colaboradores da empresa em estudo. Desse modo, com a divisionalização sendo fortalecida, os grupos tornam-se mais coesos em busca de um mesmo objetivo. Por conseguinte, as disputas internas cessam e todos voltam-se para atingir as metas propostas e a constante melhoria dos processos de produção.

“O grupo coeso apresenta críticas aos diversos processos, propondo soluções. Com isso atinge as metas e melhora a qualidade do produto. A preocupação inicial de tão somente atingir as metas, deixou lugar para a ênfase de atingir as metas com a constante melhoria da qualidade do produto” (Gerente de Produção de Frangos).

O processo de divisionalização, que tem como principal característica a descentralização, trouxe de imediato algumas vantagens, como maior rapidez e agilidade na tomada de decisões, além de apresentar melhor qualidade. Isso se deu em função da proximidade do gestor com as informações operacionais, com as quais ele está mais familiarizado. Outra vantagem, sentida na empresa em estudo, relaciona-se aos colaboradores de chão de fábrica,

que adquiriram maior domínio dos processos de produção, resultando em uma redução de custos, além de propiciar sua participação por meio de sugestões para melhorias e o acompanhamento das metas propostas pelas áreas de responsabilidade.

As conseqüências da divisionalização da empresa em estudo, em áreas de responsabilidade, também se refletem em termos financeiros, conforme citado pelo Assessor de Controladoria:

“O reflexo da divisionalização em áreas de responsabilidade trouxe de imediato resultados, em termos financeiros. Na empresa se conhecia resultados de ordem física de cada departamento, ou seja, valores que envolviam a produção. Com a divisionalização, passou-se a conhecer custos, despesas, e o quanto que a melhoria da produção em cada departamento contribuía nos ganhos globais da empresa” (Assessor da Controladoria).

4.3 ÁREAS DE RESPONSABILIDADE

Na empresa em estudo, as áreas de responsabilidade seguem a divisionalização efetuada. Elas têm autonomia operacional e administrativa, sendo seus gestores responsáveis, diante da Administração Central, pelo desempenho do segmento e pelos resultados alcançados.

Para isso, todas as áreas de responsabilidade são dotadas de sistemas de informações gerenciais, que possibilitam o acompanhamento diário da evolução econômica, medindo-se a evolução de preços, custos e despesas. Adicionalmente, através de programas de qualidade total e do controle da produção faz-se o acompanhamento diário da evolução das metas propostas, em termos de unidades físicas e de melhorias no sistema produtivo, de modo que tanto os gestores das áreas de responsabilidade como os colaboradores de chão de fábrica sabem o desempenho da sua divisão.

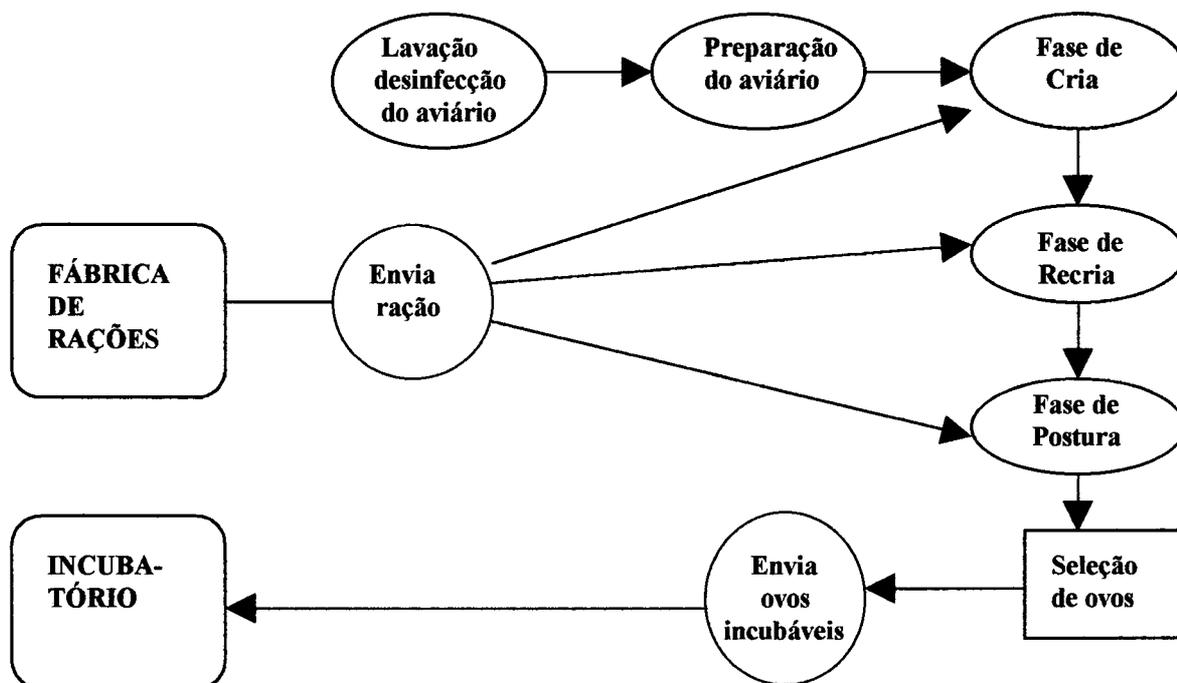
A empresa em estudo tem sua produção verticalizada, ou seja, ela produz a ave matriz, o ovo para incubação, o pinto de 1 dia para corte, o frango de corte, a ração para alimentação das aves, abate e industrializa as aves, e comercializa o produto resultante do abate. Passa-se, então, a descrever o fluxo de produção de cada área de responsabilidade, seus principais produtos, seus clientes internos e externos, fornecedores e insumos utilizados.

a) Granja de aves matrizes

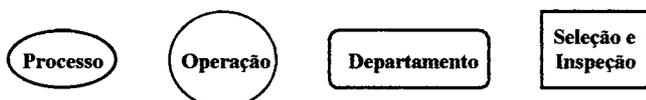
O processo produtivo inicia com a lavação e desinfecção dos aviários que irão receber as aves matrizes adquiridas de terceiros, no caso os pintos-matrizes. Na sequência, efetua a preparação do aviário, colocando a cama do aviário - camada de cepilho de madeira ou serragem grossa - esterilizada, que cobrirá todo o piso do aviário. Em seguida ocorre a recepção do pinto-matriz com um dia de vida, na proporção média de 14% de machos e 86% de fêmeas, alojados em pequenos boxes, dentro do aviário, com capacidade média de 1.000 aves. Este procedimento ocorre na fase de cria, que em média dura até a 4ª semana de vida. Depois inicia a fase de recria que consiste da 5ª semana à 24ª semana, sendo que nesta fase ocorre o acasalamento. Da 25ª até a 68ª semana é a fase de postura. As aves estão na fase adulta e começam a produzir ovos que serão usados no incubatório. Nesta fase, a coleta de ovos é realizada entre 5 a 6 vezes por dia, os quais são selecionados, limpos, esterilizados, para evitar contaminação, e encaminhados para o incubatório. Os ovos não selecionados são encaminhados para a venda ou eliminados. Na Figura 3, apresenta-se o fluxo da produção desta área de responsabilidade.

Os fornecedores externos se constituem de empresas vendedoras de aves matrizes, cepilho, vacinas e equipamentos para granjas. Como fornecedor interno possui a Fábrica de ração que supre as granjas com ração, nas fases de cria, recria e produção.

Figura 3 - Fluxograma do processo produtivo da Granja de aves matrizes



LEGENDA:



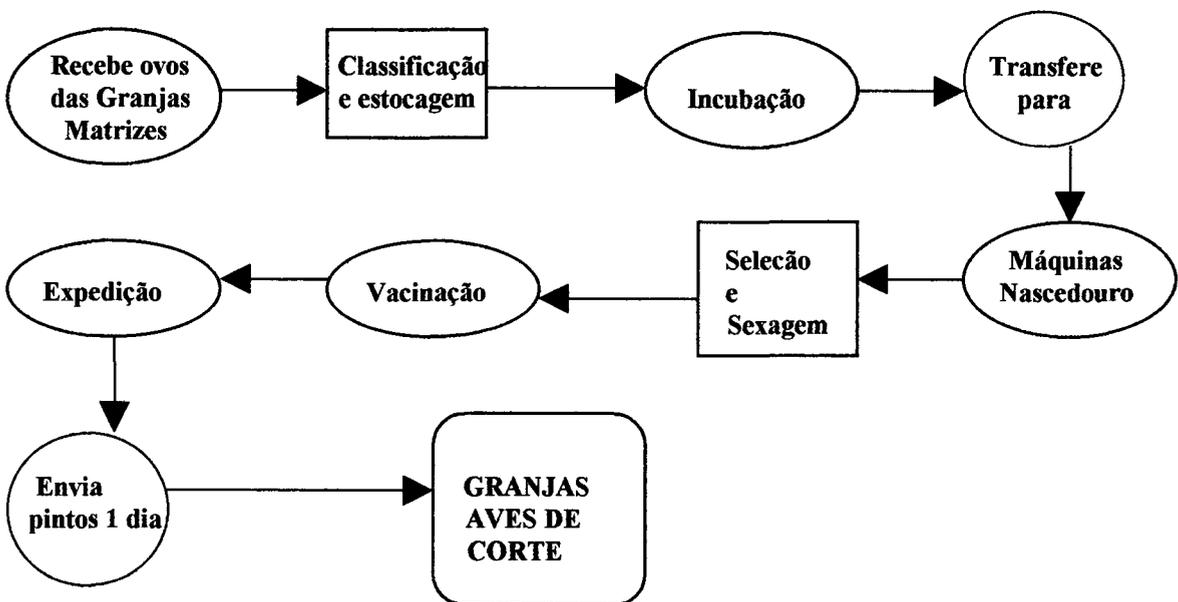
Como produtos principais esta área de responsabilidade tem-se os ovos incubáveis, entregues ao cliente interno, o departamento do incubatório; os ovos não incubáveis, vendido a clientes externos; o adubo orgânico gerado pela cama de aviário, vendido a clientes externos, geralmente agricultores; e a ave matriz descartada após a fase de postura, entregue ao Abatedouro para abate.

b) Incubatório

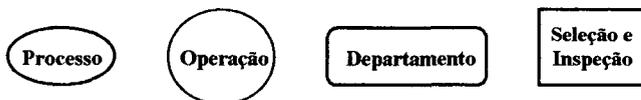
O processo produtivo inicia com o recebimento dos ovos férteis produzidos na granja de aves matrizes. Os mesmos são classificados e levados a estocagem, no aguardo do

processo de incubação. Na seqüência, os lotes de ovos são retirados do estoque utilizando o sistema PEPS - primeiro que entra é o primeiro a sair e levados para as máquinas incubadoras, onde permanecem por 19 dias. Após este período são transferidos para as máquinas nascedouros, onde permanecem por mais dois dias, ocorrendo, então, o nascimento dos pintos. Os pintos nascidos são selecionados, sexados, vacinados e expedidos para as granjas de aves de corte. A Figura 4, demonstra o fluxo da produção desta área de responsabilidade.

Figura 4 - Fluxograma do processo produtivo do Incubatório



LEGENDA:

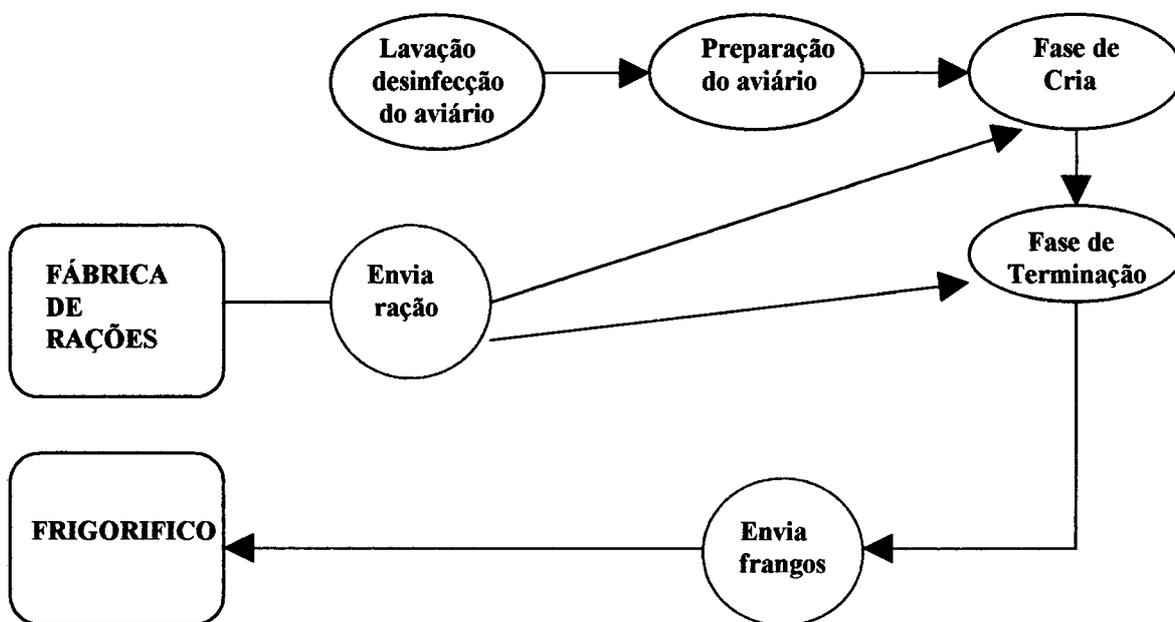


Nesta área de responsabilidade, o principal produto é o pinto de um dia para corte. Seus clientes internos são as diversas granjas de frango de corte da empresa. Não há clientes externos. Como principal fornecedor esta área tem a Granja de aves matrizes, que fornece o ovo para incubação. Como fornecedor externo possui os laboratórios veterinários, que fornecem vacinas, e as indústrias fabricantes de máquinas incubadoras e nascedouros.

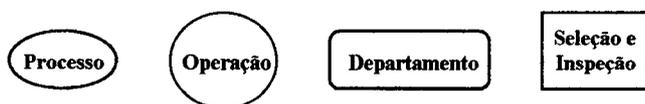
c) Granjas de aves de corte

O processo de produção de frango de corte inicia com a lavagem e desinfecção dos aviários. Em seguida ocorre a preparação do aviário, colocando a cama de cepilho e todos os equipamentos necessários, tais como comedouros, bebedouros e outros. Após os aviários estarem em condições, são recebidos os pintos de um dia do incubatório. Estes permanecem na fase de cria, aproximadamente, por 25 dias. Na sequência passam à fase de terminação, onde permanecem em média mais 12 a 15 dias, dependendo das necessidades do mercado consumidor, onde então são enviados ao frigorífico, para abate. A Figura 5, demonstra o fluxo do processo de produção da granja de aves de corte.

Figura 5 - Fluxograma do processo produtivo da Granja de aves de corte



LEGENDA:



Nas granjas de frango de corte os principais insumos são o pinto de um dia para corte, a ração para cria e terminação, o cepilho para cama de aviário, e vacinas e medicamentos. Assim, os principais fornecedores internos são o incubatório que fornece o pinto de um dia e a fábrica de ração que fornece as rações. Como fornecedores externos têm-se madeireiras da região que fornecem o cepilho, laboratórios veterinários que fornecem vacinas e medicamentos e indústrias que fornecem equipamentos para granjas de corte.

Já os principais produtos são o frango de corte e o adubo orgânico proveniente da cama do aviário. Por conseguinte, seu cliente interno é o frigorífico-abatedouro, através do frango de corte; e como cliente externo, há os agricultores que adquirem o adubo orgânico.

d) Frigorífico-abatedouro

A linha de produção de um abatedouro difere um pouco das tradicionais indústrias fabris, pois enquanto estas fazem a montagem de determinado produto, na agroindústria avícola ocorre o que se pode chamar da desmontagem da matéria-prima, no caso o frango vivo.

O processo produtivo, no abatedouro, inicia com o *recebimento das aves* na plataforma, que se realiza em veículos(caminhões), onde as mesmas são acondicionadas em caixas plásticas, com capacidade média de 7 a 10 aves, dependendo do peso e idade das mesmas, e também das condições climáticas da região. Após a recepção, as aves são penduradas pelos pés, em nória mecânica (corrente transportadora), passando por chuveiros com água, para posterior atordoamento através de choque elétrico de pequena voltagem.

Inicia, nesta fase, propriamente o *processo de abate*, através da sangria, por processo manual, através de um pequeno corte no pescoço da ave. A ave em sangria percorre

um túnel, por um período não superior a três minutos, suficiente para escorrer todo o sangue existente. Após ocorre o processo de debicagem ou corte do bico. Em seguida as aves são encaminhadas para o tanque de escaldagem, com água variando a uma temperatura de 54 a 60°C, passando posteriormente na máquina depenadeira automática para a retirada das penas. O tanque de escaldagem serve para facilitar a retirada das penas através da máquina. Os bicos, penas e sangue, após sofrerem processo de secagem, são transformados em subprodutos como farinhas de sangue e penas, que invariavelmente são utilizadas na fabricação de rações.

O processo seguinte é a evisceração, ou a retirada dos órgãos internos das aves. Nesta fase, ocorre a inspeção, tanto dos órgãos internos como da carcaça do frango, pelo Serviço de Inspeção Federal (SIF), que é presença obrigatória em frigoríficos fiscalizados. Na evisceração ocorre o ponto de cisão, onde os órgãos internos seguem para o setor de miúdos para serem trabalhados, e a carcaça do frango abatido segue para o setor de resfriamento de carcaças.

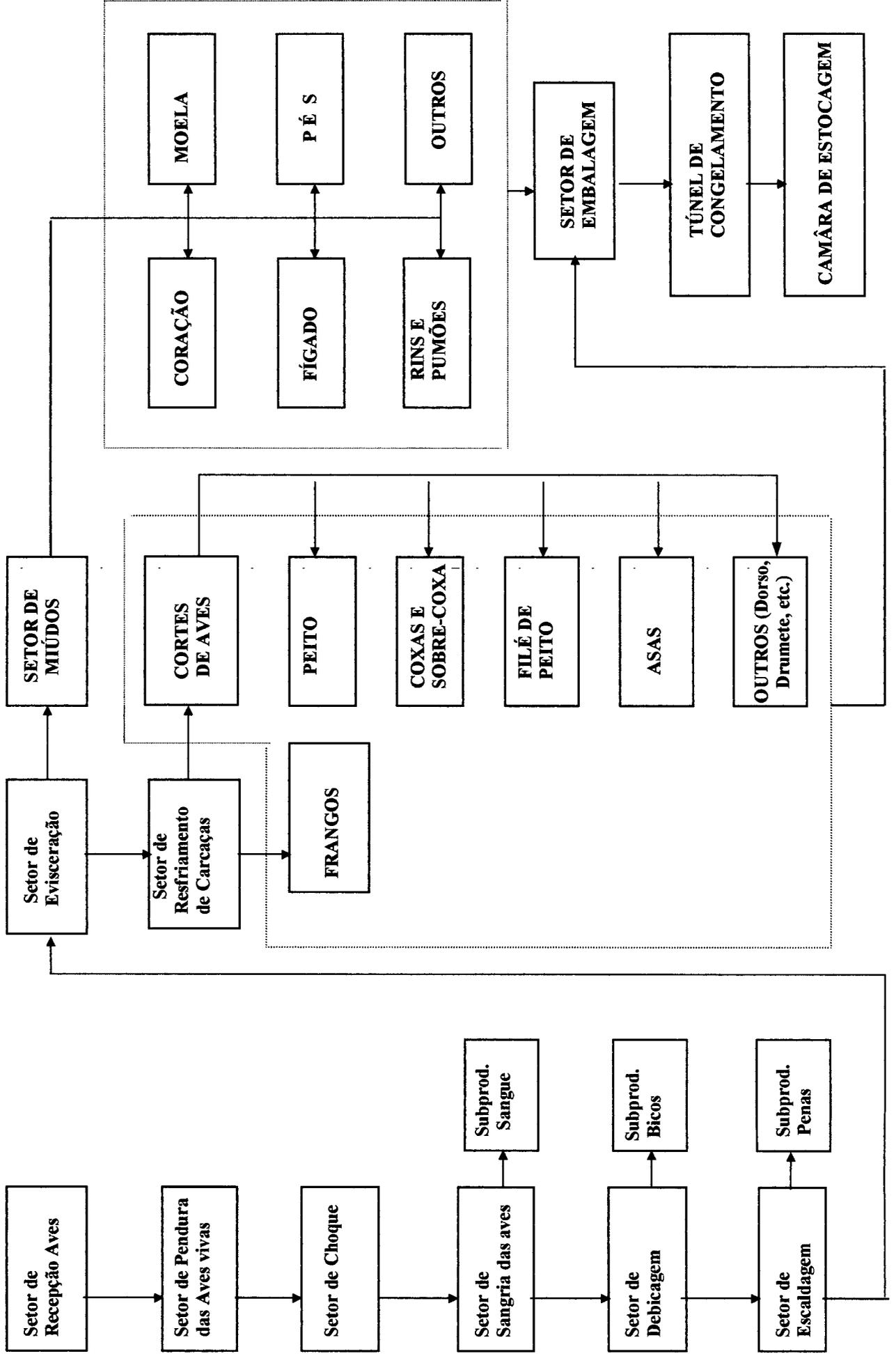
No *setor de miúdos* ocorre a separação, limpeza, classificação e embalagem para a venda e encaminhamento para a câmara de resfriamento ou congelamento, onde permanecem até a sua venda. Os produtos normalmente comercializados individualmente são: coração, fígado e moela. Podem acompanhar o frango congelado, os pés, cabeça, pescoço, fígado e moela. Os demais produtos (traquéia, rins, pulmão, e outros) são enviados, invariavelmente, para a produção de subprodutos, ou geram produtos para alimentação animal. Após a evisceração, a carcaça totalmente limpa, através de corrente transportadora é levada para um *tanque de resfriamento (chiller)*, onde permanece por tempo variável, normalmente de 20 a 35 minutos, e segue para escorrer a água adquirida no processo. Este processo serve para o processo de resfriamento gradual da carcaça do frango. *O frango carcaça* segue até o setor de embalagem, onde recebe os pés, cabeça, pescoço, fígado e moela. É embalado em saco plástico e en-

viado ao túnel de congelamento e posteriormente à câmara de congelamento (-2°C), onde permanece em estoque. Como o mercado exige a venda de partes (peito, coxas, sobre-coxas e outros), há um *setor de cortes* que efetua a divisão da carcaças. Os cortes, após realizados, são encaminhados ao setor de embalagem, acondicionados em sacos plásticos, e enviados ao túnel de congelamento e posteriormente a câmara de congelamento (-2°C), onde permanecem estocados. Os produtos são enviados às Centrais de distribuição e filiais de vendas de acordo com os pedidos solicitados. Na Figura 6 apresenta-se o fluxo do processo produtivo do abatedouro.

Os principais insumos utilizados no frigorífico são o frango vivo para corte, cujo fornecedor interno são as granjas de frango de corte. Os demais insumos, como embalagens, equipamentos, condimentos, são adquiridos de fornecedores externos.

Os principais clientes internos são: a) as centrais de distribuição e filiais de vendas que realizam as vendas dos produtos do frigorífico; e b) a fábrica de ração que utiliza parte dos subprodutos gerados, tais como farinha de carne, osso, e sangue para fabricar rações.

Figura 6 - Fluxo do processo produtivo do Frigorífico-abatedouro

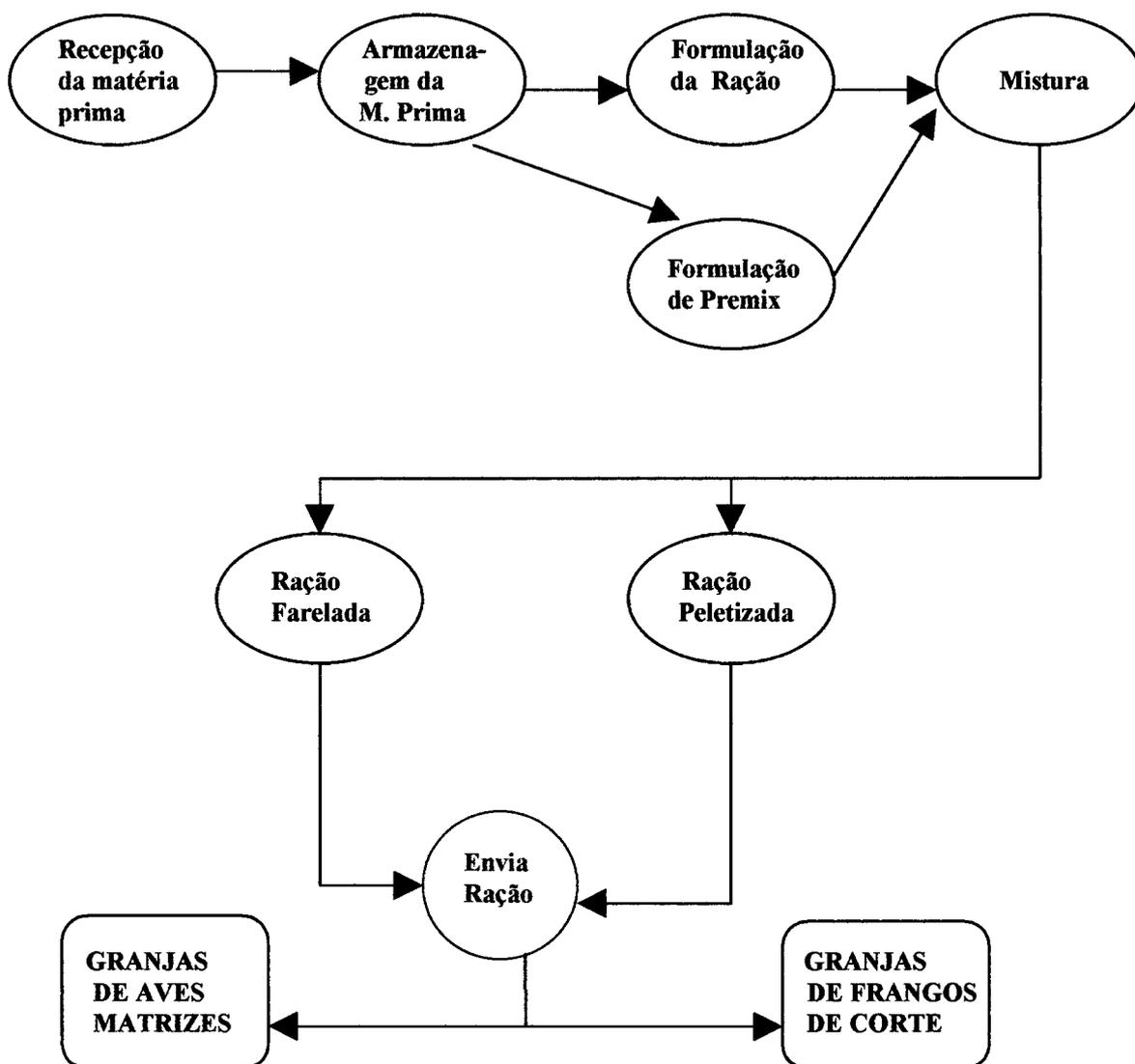


d) Fábrica de ração

O processo produtivo da fábrica de ração inicia com a recepção da matéria-prima, algumas ensacadas e outras a granel como milho e farelo de soja. As matérias primas são analisadas em laboratórios da própria empresa, buscando com isso manter a qualidade das mesmas. Num processo a parte é produzido o premix, um composto de vitaminas, sais minerais e aminoácidos, que agrega a formulação da ração. Na sequência é efetuada a mistura dos elementos, conforme formulação específica para cada tipo e fase de vida das aves, resultando na ração. Na empresa em estudo, a ração pode ser farelada ou peletizada. Quando peletizada, a ração passa por um processo de vaporização, tornando-se uma ração granulada, sendo melhor aceita pelas aves na alimentação e trazendo melhores resultados à empresa. No último estágio do processo, a ração é armazenada em silos, para posterior encaminhamento às granjas de matrizes e de frango de corte através de caminhões graneleiros. O fluxo do processo produtivo da fábrica de ração está demonstrado na Figura 7.

Os principais insumos da fábrica de ração são as diversas matérias primas que fazem parte da sua composição, em especial o premix, milho e farelo de soja, alguns adquiridos no mercado interno e outros no mercado externo. Uma pequena quantidade, não representativa, é fornecida pelo abatedouro-frigorífico, na forma de farinha de ossos, sangue, penas e óleo que é utilizado na peletização da ração.

O principal produto gerado pela fábrica de ração consiste nas rações para aves matrizes e para frango de corte. Elas se diferenciam em função do tipo de aves e da fase de vida que a ave se encontra. Os principais clientes internos são as granjas de aves matrizes e de frango de corte. A fábrica de ração não tem clientes externos.

Figura 7 - Fluxograma do processo produtivo da Fábrica de ração**LEGENDA:**

4.4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A empresa apresenta áreas de responsabilidade descentralizadas, existindo a interdependência entre as mesmas, onde o produto final resultante de uma divisão representa a matéria-prima principal da divisão seguinte. Nesta situação, a empresa vale-se de preços de transferência para apreçar a transferência dos produtos entre as divisões. O método adotado tem como base o custo real ou atual. Este é utilizado para todas as divisões da empresa.

Anteriormente a empresa utilizava o preço de transferência com base no valor de mercado, o que trazia alguns transtornos às áreas de responsabilidade, dentre eles, a maximização do resultado de determinada divisão, sem a preocupação com as demais divisões. Assim, na ânsia de rentabilizar suas áreas de responsabilidade, adotava-se como preço de transferência o maior preço obtido do mercado, maximizando o lucro da divisão. Porém, o reflexo imediato desta atitude, era o aumento do custo da divisão seguinte, e que em decorrência, também do preço de mercado, nem sempre tinha sua área de responsabilidade rentabilizada.

“Com o uso do método baseado no preço de venda ou mercado, criou-se ‘grupos’ dentro de determinadas áreas de responsabilidade, que procuravam rentabilizar ao máximo o resultado da divisão, esquecendo os reflexos que isso poderia causar na determinação do custo das demais divisões.” (Assessor de Controladoria).

Adicionalmente, relata que, através do uso do preço de transferência com base no custo real, na empresa não há mais preocupação em avaliar as divisões pela rentabilidade das mesmas, mas sim a empresa como um todo, desta forma, minimizando as divergências entre as divisões.

“A empresa atualmente atribui como preço de transferência o valor do custo total concernente a divisão produtora. A empresa já trabalhou com o método baseado no preço de mercado, utilizando o preço real de mercado e o preço de mercado ajustado. Como a empresa não se dispunha a avaliar as divisões pela sua rentabilidade (preço de transferência - custos e despesas), mas sim rentabilizar a empresa

como um todo, os métodos foram deixados de lado, optando-se pelo preço baseado no custo” (Assessor de Controladoria).

Verificou-se, na empresa em estudo, que uma das vantagens, de maior importância, quanto ao uso do preço de transferência com base no custo real, ocorre em função de que todas as áreas de responsabilidade trabalham na redução de custos, que é uma das metas anualmente propostas. Assim sendo, como o preço de transferência é o custo, isso tem reflexos positivos em todas as demais divisões.

A principal desvantagem verificada, na empresa em estudo, consiste na utilização do custeio por absorção para determinar o preço de transferência, onde se considera na sua composição custos variáveis e fixos, ou seja, mesmo aqueles sobre os quais os gestores não tem nenhum controle. Como estas empresas estão em constante avanço tecnológico, há sempre a renovação de máquinas e equipamentos, bem como a tecnologia utilizada, sendo considerável o valor dos custos referente a depreciação e amortização de investimentos. Apesar de que sobre estes custos os gestores das áreas de responsabilidade não tem controle, eles acabam onerando toda a produção.

4.5 O MÉTODO DE CUSTEIO

Em todas as áreas de responsabilidade, da empresa objeto de estudo, o método de custeio utilizado é o por absorção. Ressalte-se que o processo de acumulação de custos inicia no departamento de produção de aves matrizes e finda no abatedouro, quando o frango vivo é abatido e transformado no produto principal de venda da empresa. Porém, em cada departamento é apurado o custo de produção e este é transferido ao departamento seguinte. Um dos entrevistados ressalta a participação de todas as áreas de responsabilidade, uma vez que as

informações sobre custos tem sua origem em cada departamento, os quais exercem o controle diário sobre seus gastos.

“A mensuração dos custos ocorre em cada departamento, todos utilizando o custeio por absorção. Todos os gerentes controlam e acompanham diariamente os gastos dos custos, pois esta informação parte deles. O processo está descentralizado, então, como a origem de custo é o departamento, todo custo ao ser gerado é informado no sistema, atualizando os valores e comparando com os valores previstos no orçamento. (...) Nós temos um plano anual, feito detalhadamente para cada departamento, onde constam previsões de produção, até detalhamento de custos e despesas. Esta previsão é feita mês a mês, durante um período de um ano” (Assessor de Controladoria).

Denota-se que em cada departamento há o controle de todos os elementos de custos, ou seja, matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação, assim como das despesas operacionais concernentes a cada departamento. Este controle é efetuado diariamente, através de sistema de informação gerencial interligado com todos os departamentos da empresa, via sistema de processamento de dados. A cada lançamento efetuado ocorre a atualização dos dados para que todos possam conhecer e acompanhar a evolução dos mesmos. Nas entrevistas, foi enfatizado, que o controle diário de custos e despesas, além de resultar em melhor controle, permite aos gestores saber o volume de gastos possíveis de se realizar e a redução de custos alcançada.

“Nos temos o plano anual de custos e despesas e comparamos dia-a-dia como está o realizado com o planejado. Este é um item de controle acompanhado diariamente” (Gerente de Administração da Produção).

“O gerente de cada departamento faz o acompanhamento diário dos custos e despesas, comparando os gastos realizados com os gastos previstos. Em função desta comparação, sabe-se o quanto se pode gastar ou o quanto devemos economizar para atingir nossas metas” (Gerente da Unidade de Incubatório).

Os valores de gastos referentes a custos e despesas são comparados diariamente com os custos e despesas previstos, isto é, com o orçamento de cada departamento, e mensalmente com o orçamento geral da empresa. O acompanhamento, além de ser realizado pelos departamentos, também é realizada pela Controladoria. Segundo um dos entrevistados, anteriormente, na empresa, a comparação entre o orçado e real só ocorria na última semana do mês em análise. Este fato resultava em gastos muito além ou aquém do orçado, uma vez que os gestores não acompanhavam diariamente os custos e despesas realizados.

“Os custos e despesas são controlados diariamente. Os relatórios de custos são elaborados no departamento e repassados mensalmente à Controladoria. (...). Nós temos um orçamento estabelecido, onde constam os custos, as despesas, os investimentos e as demais metas propostas. (...) Cada gestor tem para cada custo e despesa limites máximos e, em função disso, ele deve administrar o seu departamento. Estes limites são observados, exatamente, em função de haver o controle diário dos mesmos. Em tempos passados, tinha-se valores previstos de custos e despesas para gastar em determinado período, mas o controle era realizado apenas na última semana do mês. Resultava que em determinado mês ocorriam gastos maiores que o previsto, ou não se gastava todo o valor previsto. (...). Assim, ou gastávamos mais que o previsto, ou deixava-se de realizar algo fundamental para o departamento, tais como manutenções preventivas de equipamentos etc.” (Gerente de Produção de Frangos).

4.6 O RESULTADO POR ÁREAS DE RESPONSABILIDADE

Como os preços de transferência utilizados consistem do custo real de produção, a mensuração do resultado econômico só ocorre quando da venda do produto final, pelo departamento de vendas.

A empresa trabalha com orçamentos de custos e despesas, o que significa dizer que, se cada área de responsabilidade se mantiver dentro dos níveis estabelecidos no mesmo, já

estará sendo rentável, pois o orçamento é previsto dentro de um padrão que permite a empresa obter lucratividade compatível com a atividade.

O fato de não haver uma receita em cada área de responsabilidade, em função do preço de transferência ser o próprio custo, num primeiro momento, fez com que todos trabalhassem em prol de todos, sem a preocupação da individualidade, ou seja, todos estão voltados para o sucesso global da empresa. Esta afirmação se confirma através da entrevista realizada com o Gerente do Incubatório:

“O estabelecimento de metas facilita o trabalho do dia-a-dia. (...). O importante é que as pessoas envolvidas tenham a visão macro da empresa, uma visão holística, e não só pensar no seu departamento. Muitas vezes, o que parece ser bom ao departamento, para o todo da empresa não é o ideal. (...). Então, o fundamental é que o todo esteja obtendo bons resultados e não apenas o meu departamento” (Gerente da Unidade de Incubatório).

Ao atingir as metas estabelecidas, num segundo momento, as mesmas são transformadas em valores econômicos, permitindo atribuir um resultado à cada área de responsabilidade. Portanto, cada indicador não-financeiro relacionado produção significa um ganho ou uma perda, que quando transformado em valor, permite atribuir um resultado a cada área.

Os lucros, anualmente apurados pela empresa, são distribuídos às áreas de responsabilidade de acordo com a avaliação de desempenho, medido em cada departamento. Assim, da comparação entre as metas previstas e as realizadas de cada departamento ocorre a destinação de parcela dos lucros a ser distribuída para todos os colaboradores das áreas de responsabilidade.

4.7 A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS ÁREAS DE RESPONSABILIDADE

Na empresa em estudo, segundo o relato de um dos entrevistados, a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade se dá através da mensuração de indicadores financeiros e não financeiros. As áreas de responsabilidade são avaliadas levando-se em consideração o critério custo, rentabilidade econômica dos índices não financeiros e a comparação dos índices não financeiros entre o previsto e o alcançado.

“A avaliação de todas as áreas de responsabilidade passam por três medidas: a de custo, onde se apura o custo do produto em cada fase de produção e especificamente de algumas matérias primas, tais como milho e farelo de soja que são relevantes na composição do custo da ração, já que representam 70 a 80% do custo de produção; a segunda refere-se a rentabilidade econômica dos índices não financeiros; e terceiro a análise dos índices não financeiros, comparando o previsto com o efetivamente alcançado” (Assessor de Controladoria).

A seguir apresenta-se os principais indicadores financeiros e não financeiros utilizados pela empresa objeto do estudo.

a) Indicadores financeiros

Os indicadores financeiros básicos para a avaliação de desempenho são os custos e despesas constantes do orçamento, que representam a meta a ser atingida por área de responsabilidade. Como todos os gestores das áreas de responsabilidade participam da elaboração do orçamento, ele é o principal indicador financeiro que serve de parâmetro para medir o desempenho das divisões. Ressalte-se que, alcançar os custos e despesas propostos no orçamento não gera nenhum resultado às áreas de responsabilidade. No entanto, gerar economias

sem comprometer o desempenho operacional da divisão representa um ganho para fins de avaliação de desempenho.

Além disso, os indicadores não financeiros, que resultem em ganhos de produtividade e que possam ser mensurados em valores, ou seja, que representem ganhos no processo de produção ou redução de custos para produzir, são considerados para efeito de avaliação de desempenho. Para cada departamento há índices diferenciados, atendendo as peculiaridades de cada processo de produção.

b) Indicadores não financeiros

Os indicadores não financeiros, na empresa em estudo, são aqueles voltados ao processo de produção e a padrões de qualidade, já que a empresa tem um programa de qualidade total implantado. Para cada divisão os indicadores não financeiros diferem em função das peculiaridades de cada fase do processo de produção. Assim, há índices técnicos e de qualidade para cada área de responsabilidade.

Os índices não financeiros que podem ser mensurados em termos econômicos são transformados em valores, medindo-se os ganhos ou as perdas obtidas em cada área de responsabilidade.

A composição dos índices financeiros e não financeiros permite à Administração Central efetuar a avaliação de desempenho de cada departamento. Através de uma metodologia própria resulta a distribuição de prêmios e participação nos resultados da empresa, que é repartido para todos os colaboradores funcionais da área de responsabilidade, de acordo com o grau de produtividade medido pelo desempenho do departamento. Assim, tanto os índices financeiros como os índices não financeiros compõem o percentual de 100% para efeito de avaliação do departamento, representando cada grupo um determinado percentual.

Os índices medidos para a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade são evidenciados no Quadro 3.

Quadro 3 - Índices para avaliação de desempenho por área de responsabilidade

Granja de aves matrizes e Incubatório	Frigorífico-abatedouro
• ovos produzidos por mês	• peso médio do frango abatido
• ovos incubáveis por ave alojada	• rendimento da carcaça do frango abatido
• eclosão	• % de quebra na produção
• produção de pintos por ave alojada	• % de lesão nas aves
• ovos trincados	• preço médio do mix de produção padrão
• pintos lesionados	
• mortalidade inicial	Fábrica de ração
• produtividade na classificação	• peso médio do frango de corte
• produtividade na vacinação	• conversão alimentar
	(kg. ração / peso ave viva)
Granja de aves de corte	• mortalidade de frango
• conversão alimentar	• produção de ração
(kg. ração / peso ave viva)	• rendimento da máquina de peletizar ração
• peso médio do frango vivo	• horas paradas durante a produção
• mortalidade de frango	• % de durabilidade da ração
• índice de eficiência produtiva - IEP	• número de erros na distribuição da ração
(peso ave / conversão alimentar)	

Os resultados da avaliação são mensalmente discutidos com os gestores de cada área de responsabilidade. Adicionalmente, a cada semestre são apresentados em reunião, com a participação de toda a diretoria da empresa. Nas reuniões mensais, com a participação dos gestores das áreas de responsabilidade e toda a diretoria da empresa, são apresentados os resultados da avaliação de cada divisão. As metas não alcançadas são revistas pelo grupo, buscando descobrir a causa e as correções necessárias para o próximo período.

“Mensalmente ocorrem reuniões gerenciais para avaliar o desempenho das unidades de produção, onde se verifica o alcance das metas propostas. Caso as metas não forem atingidas, deve ser esclarecido o motivo que levou a não alcançá-las, e quais as correções necessárias para atingi-las no próximo período. O resultado destas reuniões é

transmitido para os colaboradores funcionais, que também discutem os problemas que levaram a não atingir as metas, ou também, como melhorar as metas já atingidas” (Gerente de Produção de Frangos).

As reuniões mensais também servem para corrigir distorções causadas por avanço tecnológico ou desvios provenientes de mudança do comportamento do mercado, onde, então, as metas e o orçamento são alterados.

5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Visando um melhor entendimento dos dados coletados e atingir os objetivos propostos neste estudo, propõe-se a divisão deste capítulo em duas partes. Na primeira faz-se uma comparação dos dados obtidos na empresa com o referencial teórico. Na segunda, propõe-se uma metodologia de mensuração dos custos e determinação de preços de transferência, de modo a servir de base para avaliar o desempenho das áreas de responsabilidade da empresa agroindustrial em estudo.

5.1 ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS

Nesta seção busca-se comparar o verificado *in loco* com o referencial teórico apresentado, propondo alternativas de mudanças ou melhorias, de forma que, no contexto geral, se apresente uma nova metodologia para a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade.

5.1.1 A divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade

Divisionalizar uma empresa se constitui em descentralizar a tomada de decisão e delegar autoridade. Por conseguinte, sujeita seus gestores a administrar o seu departamento como se fosse uma empresa, sem contudo deixar de prestar contas à alta administração e de seguir as regras propostas no planejamento global da empresa. Portanto, o gestor necessitará de alguns parâmetros, para que saiba como administrar eficazmente a sua área de responsabilidade com vista ao todo.

O modelo de gestão utilizado pela empresa e, por consequência, suas áreas de responsabilidade, estrutura-se a partir da sua missão, crenças e valores. A missão é o seu objetivo fundamental, e as crenças e valores se constituem em princípios empresariais, que geram um conjunto de diretrizes gerais que estabelecem posições da empresa frente aos seus clientes, fornecedores, funcionários, comunidade, governo etc.

A empresa, valendo-se do fluxograma geral de seu processo produtivo, propôs a divisionalização em áreas de responsabilidade, tendo por base a fabricação de seus produtos. Desse modo, propiciou aos seus gestores a responsabilidade pela gestão operacional, acesso a recursos e mercados, de maneira que fossem responsáveis pela eficiência e eficácia, sem se desviar das metas propostas no planejamento global da empresa.

A divisionalização de acordo com a produção dos produtos de cada área criou uma interdependência na empresa, pois o produto final de um departamento se constitui na matéria-prima inicial do departamento seguinte. Assim, foi criado um clima de ajuda mútua e de interesse, tanto no processo anterior como no processo posterior, pois todos buscam ser competitivos no seu departamento, mas também buscam saber se o mesmo ocorreu com o processo anterior. Para tal, as áreas de responsabilidade estão integradas com um sistema informatizado de informações *on line*, onde se dá a monitoração dos dados por todos os gestores.

Os investimentos e as metas operacionais de cada área de responsabilidade são propostos em conjunto, pela Administração Central e pelos departamentos, se constituindo no planejamento estratégico. Os custos e receitas previstos de cada área fazem parte do orçamento global, que pode ser revisto trimestralmente ou quando necessário.

5.1.2 A mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência

O método de custeio utilizado pela empresa é por absorção, onde todos os custos, independente de serem fixos ou variáveis, são atribuídos ao produto. Cada área de responsabilidade responde pela mensuração e controle de seus custos e despesas, o que, em função da descentralização adotada pela empresa, propicia uma maior agilidade na mensuração e no controle dos seus gastos.

Assim, cada área tem sob sua responsabilidade a mensuração e o controle dos seguintes itens de gastos:

- despesas de vendas, administrativas e financeiras;
- ativos imobilizados;
- estoques de materiais, diretos e indiretos;
- estoques de produtos em elaboração;
- estoques de produtos acabados;
- compras de materiais diretos e indiretos;
- consumo de materiais diretos e indiretos;
- transferências de materiais/produtos a outras áreas de responsabilidade;
- custo com mão-de-obra e encargos sociais;
- custos indiretos de produção;
- produção mensal de cada produto;
- perdas ocorridas no processo de fabricação; e
- índices técnicos de produtividade e de qualidade.

Estes dados são gerados nas áreas de responsabilidade, tendo como órgão centralizador o Departamento de Controladoria da empresa, que dará aos mesmos a forma de in-

formação gerencial, necessária aos gestores de cada área e à alta administração da empresa. As informações relativas a custos e despesas, a produção e a índices técnicos de produtividade são disponibilizadas *on line* para todos os departamentos da empresa.

Os custos e despesas tem como base de comparação os previstos no orçamento de custos. Os gestores devem trabalhar visando manter os custos reais compatíveis com os previstos. A realização diária do controle dos gastos propicia alcançar os custos previstos. As economias geradas num determinado mês não são aproveitadas no mês seguinte, o que significa dizer que os gestores devem efetuar todos os gastos previstos no período. Desta maneira, evita-se que gastos exagerados num período possam ser compensados em períodos seguintes, ou vice-versa, em detrimento da conservação de máquinas, equipamentos, edificações etc. Assim, os valores constantes no orçamento de custos e despesas devem ser utilizados no período previsto.

Como a responsabilidade pela mensuração e controle dos custos é de cada área de responsabilidade, cabe ao Departamento de Controladoria o acompanhamento e a auditoria dos mesmos, evitando, desta forma, desvios ou distorções propositais.

Um dos fatores que pode trazer preocupação aos gestores são os chamados custos não controláveis, que, segundo Horngren¹⁶⁸ são aqueles que independem do controle do gestor do centro de responsabilidade. Por exemplo, um aumento nas depreciações, em função de novos investimentos em uma área de responsabilidade, não sofrerá nenhum controle dos gestores, já que sobre estes custos eles não tem controle. Por sua vez, os custos controláveis conforme Horngren,¹⁶⁹ “são os que podem ser diretamente regulados em determinado nível de

¹⁶⁸ HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1987, v. 2. p. 352.

¹⁶⁹ HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1987, v. 2. p. 351.

autoridade administrativa. Vistos de outra maneira, (...) são os diretamente influenciados pelo gerente dentro de determinado período”.

Parece, então, ser mais prudente, atribuir-se a cada centro de responsabilidade os custos e despesas decorrentes da sua ação e sobre os quais seus gestores têm perfeito controle, ou seja, os custos e despesas controláveis. Neste sentido, o método de custeio variável trará maiores vantagens, já que haverá a preocupação dos gestores em ter o controle dos custos variáveis, ou seja, aqueles ligados ao processo de produção, e sobre os quais eles exercem controle.

A interdependência entre as diversas áreas de responsabilidade, onde a saída de determinado produto de uma divisão representa a entrada da matéria-prima na divisão seguinte, torna necessário o apreçamento deste produto, utilizando-se então, o preço de transferência.

A empresa em estudo, já utilizou diversos métodos de preços de transferência, entre eles o preço de mercado e o preço de mercado ajustado, sendo que atualmente todas as áreas de responsabilidade adotam, um método único, ou seja, o método com base no custo, denominado de custo real ou atual com base no custeio por absorção.

O orçamento como forma de instrumento de gestão das áreas de responsabilidade, apresenta o custo previsto para cada produto em cada área de responsabilidade, cabendo aos seus gestores buscar atingir este nível de custo. O principal inconveniente que este método apresenta, e que, havendo custos não controláveis na formação do preço de transferência, não há por parte do gestor nenhuma maneira de reduzir estes custos, visando diminuir seus custos unitários totais.

Uma vez que na grande maioria das áreas de responsabilidade da empresa, os produtos tem um similar no mercado, uma solução viável para quantificar as receitas e, por-

tanto, a lucratividade das áreas de responsabilidade, poderiam ser adotados preços negociados ou administrados, onde os gestores envolvidos negociam os preços de transferência, neste caso, baseando-se em preços correntes de mercado e comparando-os com os custos unitários reais. Uma segunda forma, para os departamentos em que não há produtos similares no mercado, poderá ser o preço de custo real ou atual, mas baseado no custeio variável. Assim, os gestores teriam o controle dos custos controláveis, já que estes são gerados pelas suas divisões e diretamente relacionados com os produtos por ela fabricados. O custeio por absorção também evidencia os custos controláveis e não-controláveis, sendo que todos eles irão compor o preço de transferência. Assim, custos não-controláveis, como a depreciação, em função da atualização tecnológica do parque fabril, geram um aumento de custos para a área de responsabilidade, por conseguinte afetando o preço de transferência. No entanto, estes custos não-controláveis, favorecem toda a empresa, e não apenas uma divisão, razão pela qual, parece ser mais aceitável o uso do custeio variável.

5.1.3 A influência da mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência na avaliação de desempenho

Os custos da empresa são orçados e comparados com os custos reais incorridos mensalmente. Assim, são considerados ganhos de lucratividade, quando os custos reais são inferiores aos custos orçados; e quando superiores aos custos orçados, são considerados como perdas de lucratividade. Como os gestores, têm condições de diariamente acompanhar a evolução dos custos da sua área de responsabilidade, há grandes probabilidades que mensalmente se alcance ganhos com relação aos custos. Ressalte-se que, em função do acompanhamento diário, a auditoria da Controladoria deve ser mais constante, pois poderá, nos últimos dias do

mês, não haver a incorrência de gastos, justamente para não ocorrer perdas de lucratividade, com relação aos custos, já que estes serão superiores aos previstos no orçamento.

Atualmente, os preços de transferência não são considerados para efeito de avaliação de desempenho, já que são valores baseados no custo real ou atual, pelo custeio por absorção. Desse modo, a ênfase maior ocorre com relação a mensuração dos custos, já que estes também são os preços de transferência.

5.2 A METODOLOGIA PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS E DETERMINAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Propõe-se neste tópico uma metodologia de mensuração dos custos e determinação dos preços de transferência, visando a sua utilização na avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade da empresa agroindustrial em estudo. É importante ressaltar que a metodologia apresentada baseia-se exclusivamente na teoria existente, não tendo sido realizado a sua aplicação para comprovar sua validade.

5.2.1 A divisão da empresa em áreas de responsabilidade

A divisão da empresa em áreas de responsabilidade pode ocorrer em função da linha de produção ou produtos, em função de áreas geográficas, ou por responsabilidade divisional. Essa divisão é fundamental quando o processo de gestão está calcado em áreas de responsabilidade, pois, da mesma forma, a mensuração de custos e determinação de preços de transferência deverão obedecer a esta proposta de divisão.

Na empresa agroindustrial em estudo, onde a interdependência entre as divisões é grande, a forma mais adequada parece ser por linha de produção ou de produtos. Já que a cada ponto de cisão no processo de produção surge um produto que pode ser vendido no mercado, mas que em função do processo de produção verticalizado adotado pela empresa, este produto é somente a matéria-prima do processo seguinte. Na verificação in loco, constatou-se que este é critério utilizado pela empresa, na divisionalização de suas áreas de responsabilidade.

Quando se propõe a divisão da empresa por linha de produção é importante conhecer o processo produtivo de cada área, para que, com base no ponto de cisão, se saiba definir onde começa cada processo e, então proceder a divisão das áreas de responsabilidade.

A divisão por área geográfica não parece ser adequada à empresa em estudo, visto que ela apresenta sua linha de produção localizada em apenas uma região do Estado de Santa Catarina. Porém, em empresas cuja distribuição do processo produtivo ocorre em outras regiões ou estados da federação não se descarta a possibilidade do seu uso. As divisões de distribuição e vendas é o exemplo clássico da adoção da divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade por linha geográfica.

5.2.2 O método de custeio a ser utilizado

As discussões em torno dos métodos de custeio disponíveis na literatura, quanto à sua eficiência, vantagens e desvantagens, dificuldades de aplicabilidade e os benefícios gerados pelos métodos, leva a proposição de utilizar apenas um método em todas as áreas de responsabilidade. Se, por um lado, este fato pode implicar em dificuldades na sua adoção, por

outro lado o trabalho operacional é facilitado, pois ter-se-á apenas um método de custeio, e não dois ou três métodos possíveis. Assim, propõe-se a utilização do sistema de custeio variável ou direto, em todas as áreas de responsabilidade, como método de custeio dos seus produtos.

A ênfase no custeio variável é o produto, já que os custos variáveis são identificáveis aos produtos e por isso são alocados a eles, enquanto que os custos fixos são tratados como custos gerais das atividades da empresa, não sendo atribuídos às unidades vendidas ou produzidas. Para Gonçalves et al.,¹⁷⁰ a mensuração de custos variáveis relacionados aos produtos é, sem dúvida, a mensuração de maior neutralidade e comparabilidade.

Para propor um método de custeio às áreas de responsabilidade, deve-se levar em consideração as características próprias das mesmas, do produto fabricado e do seu processo de fabricação. Assim, pode-se desenvolver uma metodologia individualizada, isto é, para cada área de responsabilidade.

a) Fábrica de ração

Esta divisão produz rações para aves matrizes e para aves de corte. A fabricação da ração é automatizada através de processo mecânico de transporte e mistura de matérias primas, o que facilita a sua produção.

Os custos das matérias primas poderão ser alocados aos diferentes produtos, tendo por base as fórmulas utilizadas para cada tipo de ração. Os custos das matérias primas

¹⁷⁰ GONÇALVES, Rosana C.M.G. et al. Diferentes métodos de custeio e utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, n.4, p. 5-10, mar./1998. p.8.

utilizadas podem obedecer os seguintes critérios: para os estoques de curtíssimo prazo (30 a 60 dias) o custo médio ponderado dos estoques; para estoques de matérias primas com prazos superiores o valor da última compra. Com relação as matérias primas milho e farelo de soja é recomendável a utilização do preço de mercado, já que há grandes variações de preços em determinadas épocas e os estoques geralmente contemplam grandes períodos, muitas vezes superiores a doze meses.

A mão-de-obra utilizada na produção de ração é pequena, em razão do processo ser automatizado. Porém grande contingente de mão-de-obra é utilizado na área de descarga e estocagem de milho e farelo de soja, portanto, esta pode ser apropriada diretamente.

Os custos indiretos alocáveis aos produtos podem ser identificáveis, já que a maior parcela consiste de energia elétrica e manutenção de máquinas, equipamentos e edificações, que se relacionam diretamente com a produção de ração. Os custos indiretos podem ser distribuídos em função do volume de ração produzido.

A proposta é custear as rações por tipo, identificando as granjas e os lotes de frangos que irão consumi-la. Assim, as rações produzidas para as granjas de aves matrizes, poderão ser custeadas por tipo de produto, e alocadas nas granjas que irão consumi-la. Este mesmo processo pode ser utilizado nas granjas de aves de corte.

Na fábrica de ração é de suma importância haver um controle de produção de ração que dê suporte ao sistema de custo: controle de ração produzida por tipo; controle das matérias primas utilizadas na fabricação de cada tipo de ração; controle de estoques de matérias primas; controle de estoque de produtos acabados e em elaboração.

O Quadro 4 apresenta uma sugestão de estrutura de mapa de custo que pode ser adotado pela Fábrica de ração, a fim de custear os seus produtos.

b) Granja de aves matrizes

Esta área de responsabilidade produz ovos para incubar. Sua principal matéria-prima são as aves matrizes que são adquiridas com um dia de vida e permanecem na fase de recria por 25 semanas, quando então iniciam a produção, permanecendo até a 68ª semana. Neste período consomem ração, além de vacinas e outros medicamentos.

É importante ressaltar que, em função da renovação do plantel, uma empresa avícola sempre terá lotes de aves em produção de ovos, e lotes em fase de criação, ou seja, para posterior produção de ovos. As aves em fase de criação são consideradas imobilizações, classificadas no grupo contábil do Ativo Permanente, até a época em que começam a produzir.

Portanto, os custos da compra de pintos matrizes, da ração para sua alimentação, da mão de obra, e de outros custos são tratados como ativo imobilizado, que posteriormente serão amortizados/exauridos pelo tempo de vida útil das aves. Estes custos na fase de produção devem ser considerados como custos variáveis, pois os mesmos estão diretamente relacionados ao produto fabricado.

Então, o custo total compõe-se de custo da amortização das aves matrizes, dos custos de ração da fase de postura das aves resultantes do custeio da fábrica de ração, da mão-de-obra direta e seus respectivos encargos sociais, e dos custos indiretos de fabricação variáveis, ou seja, diretamente relacionados a fabricação do produto, sendo diminuídos pela receita de venda de subprodutos, ou seja, a venda de aves matrizes descartadas e da cama de aviário. O custo variável total unitário é encontrado pela divisão dos custos variáveis totais pela quantidade de ovos produzidos. Esta área de responsabilidade tem um subproduto, a cama do aviário, que é vendido como esterco, e que será considerado como um redutor dos custos. A empresa poderá optar em custear este produto, por lote, obtendo um custo mais correto, devendo neste caso usar o sistema de acumulação de custos por ordem de produção.

O Quadro 5 evidencia uma possível configuração do mapa de custo de ovos para incubação na empresa em estudo.

Quadro 5 - Mapa de custo de ovos para incubação**Mês:**

Custos	Valor real \$	Valor previsto \$	Variação (-/+)
1. Receita da divisão (preços negociados)			
2. Custo amortização de pintos adquiridos			
3. Custo de ração recebida da Fabrica de ração			
4. Custo de vacinas, medicamentos			
5. Mão-de-obra direta e encargos sociais			
6. Custos indiretos variáveis			
7. Custos variáveis totais (2+3+4+5+6)			
8. Receita com subprodutos (aves e ovos)			
9. Custo total variável (7 - 8)			
10. Margem de contribuição total (1 - 9)			
11. N.º de ovos produzidos			
12. Custo unitário variável (9 / 11)			
13. Margem de contribuição unitária (10 / 11)			

Os principais controles exigidos são: a produção mensal de ovos por lote de aves, por granja; lotes de aves em produção; lotes de aves em imobilizado; estoques de ovos; descarte de aves (fêmeas e machos); quantidade de ração utilizada para lotes em produção e lotes em imobilizado entre outros.

Na criação de aves matrizes depara-se com perdas na produção que envolvem a mortalidade de aves, ou o descarte em função da debilidade física das aves, além da perda de ovos em função de quebra dos mesmos. Estes controles devem ser efetuados e acompanhados diariamente, mas para efeito de custo não será apurada a perda em termos monetários, já que ela será absorvida pelas demais unidades produzidas.

c) Incubatório

Neste departamento ocorre a produção de pintos de um dia para corte. Sua matéria-prima consiste dos ovos recebidos das granjas de aves matrizes. Seu custo total é composto pelo valor da matéria-prima recebida, no caso os ovos das granjas de matrizes. Soma-se a ela, a mão-de-obra direta de recebimento, classificação de ovos, manejo das máquinas incubadoras e nascedouras, sexagem dos pintinhos, vacinação e expedição. Além disso, tem-se os custos indiretos, principalmente, energia elétrica, material de limpeza e desinfecção.

Neste departamento, as máquinas incubadoras e nascedouras são responsáveis por grande parte do processo produtivo, não havendo interferência direta do homem, mas apenas controle para que se reproduza através das máquinas, o que ocorre no processo natural de chocagem dos ovos pelas galinhas.

O Quadro 6 apresenta uma configuração possível de ser usada como mapa de custo de pintos de um dia pela empresa em estudo.

Quadro 6 - Mapa de custo de pintos de um dia p/corte

Mês:

Custos	Valor real \$	Valor previsto \$	Variação (- / +)
1. Receita da divisão (preços negociados)			
2. Matéria-prima recebida da granja de matrizes			
Ovos incubados			
3. Mão-de-obra direta c/encargos sociais			
4. Custos variáveis indiretos de fabricação			
5. Custo variável total (2+3+4)			
6. Margem de contribuição total (1 - 5)			
7. Produção de pintos de 1 dia (n.º)			
8. N.º de ovos incubados			
9. Ecloração (7 / 8)			
10. Custo variável unitário (5 / 7)			
11. Margem de contribuição unitária (6 / 7)			

Os controles mínimos necessários são a: quantidade de ovos em incubação; quantidade de pintos de um dia nascidos; quantidade de ovos em processo de incubação; % de eclosão; e número de ovos considerados comerciais, ou seja, não incubáveis.

A peculiaridade desta divisão é que não haverá estoques de produtos acabados (pintos de um dia) ao final do período. No entanto, em função do ciclo produtivo sempre haverá estoques de produtos em elaboração ao final do período.

d) Granja de aves de corte

A principal matéria-prima deste departamento é o pinto de um dia recebido do departamento de incubatório. Seu principal produto é o frango vivo para corte. Seu custo se compõe de matéria-prima recebida do incubatório, ração recebida da fábrica de ração, mão-de-obra direta com encargos sociais referente ao processo de criação das aves, e custos indiretos de produção, sendo os principais energia elétrica, água, vacinas, medicamentos e desinfetantes.

Este departamento tem um subproduto, a cama do aviário, que é vendido como esterco, e que será considerado como um redutor dos custos. A empresa poderá optar em custear este produto, por lote, obtendo um custo mais correto, devendo neste caso usar o sistema de acumulação de custos por ordem de produção.

Os principais controles deste departamento são: consumo de ração por lote; % de mortalidade de aves por lote; controle de produção de aves por aviário, por granja; índice de conversão alimentar; número de aves alojadas; idade dos lotes; e peso médio do frango vivo.

O Quadro 7 apresenta um modelo de mapa de custo do frango vivo para corte a sugerido para uso da empresa em estudo.

Quadro 7 - Mapa de custo do frango vivo para corte

Mês:

Custos	Valor real \$	Valor previsto\$	Variação (-+)
1. Receita da divisão (preços negociados)			
2. Custo de pintos de 1 dia recebidos do incubatório			
3. Custo de ração recebida da Fabrica de ração			
4. Custo de vacinas, medicamentos			
5. Mão-de-obra direta e encargos sociais			
6. Custos indiretos variáveis			
7. Custos variáveis totais (2+3+4+5+6)			
8. Receita com subprodutos			
9. Custo total variável (7 - 8)			
10. Margem de contribuição total (1 - 9)			
11. Peso total frango vivo produzido			
12. N.º de frangos produzidos			
13. Custo unitário variável p/quilo (9 / 11)			
14. Custo unitário variável p/frango (9 / 12)			
15. Margem de contribuição unitária p/quilo (10 / 11)			
16. Margem de contribuição unitária p/frango (10 / 12)			

e) Frigorífico-abatedouro

A principal matéria-prima do frigorífico é o frango vivo recebido das granjas de frangos de corte. O abate dos mesmos resulta no principal produto, o frango carcaça congelado ou resfriado, e em outros produtos resultantes do espostejamento (desmanche) da carcaça, sendo os principais: peito, asa, coxa, sobre coxa, pés, pescoço e dorso. Além destes, por ocasião da evisceração do frango, surgem os produtos: coração, fígado, moela, rins, e outros. Assim, em se tratando de custear estes produtos deve-se observar a metodologia dos custos conjuntos, onde de uma matéria-prima principal resultam diversos produtos, verificando qual o

método que melhor se adequa a empresa agroindustrial. Este departamento tem como subprodutos: farinha de penas, sangue e ossos, e óleo industrial.

Seu custo basicamente é composto pela matéria-prima - frango vivo, recebido das granjas de aves de corte; da mão-de-obra direta e encargos sociais; e dos custos indiretos de fabricação, principalmente da energia elétrica, caldeira que gera vapor, custos de manutenção de máquinas e equipamentos, edificações, custos de lavanderia, refeitório etc. Os subprodutos quando vendidos são considerados como outras receitas, não sendo considerados como redutores do custo.

Visando um melhor controle operacional dos custos envolvidos neste processo de fabricação pode-se dividir este departamento em centros de custos de serviços e produtivos. Como centros de custos de serviços ter-se-ia: casa de máquinas que gera o frio para câmaras de resfriamento e de estocagem e túnel de congelamento, caldeiraria que gera vapor e água quente, manutenção, lavanderia, refeitório etc. Como centros produtivos ter-se-ia: recepção de aves, abate, evisceração, setor de miúdos, setor de cortes, embalagens, resfriamento, túnel de congelamento e câmaras de estocagem.

Para efeito de avaliação de desempenho desta divisão considera-se apenas os custos e as receitas totais, deixando-se de efetuar a análise por produto, que demandaria um estudo mais aprofundado em custos conjuntos. Assim, também não se considerou a possibilidade de dividir a empresa em centros de custos para realizar este estudo.

Os controles principais exigidos neste departamento são a: quantidade/peso de aves vivas recebidas para abate; quantidade/peso de frango produzido; % quebra no abate; estoques de produtos acabados e em elaboração; e grau de acabamento dos estoques em elaboração.

O Quadro 8 apresenta uma sugestão do mapa de custo do frango carcaça a ser utilizado no frigorífico-abatedouro da empresa em estudo.

Quadro 8 - Mapa de custo do frango carcaça

Mês:

Custos	Valor real \$	Vir. Previsto \$	Variação (- / +)
1. Receita da divisão (preços negociados)			
2. Outras receitas (c/ subprodutos)			
3. Custo de frango vivo recebido das granjas de corte			
4. Mão-de-obra direta e enc. sociais			
5. Custos indiretos variáveis			
6. Custos variáveis totais (3+4+5)			
7. Margem de contribuição total (1 - 6)			
8. Peso total frango carcaça produzido			
9. Custo unitário variável p/quilo (6 / 8)			
10. Margem de contribuição unitária p/quilo (7 / 8)			

5.2.3 A determinação do preço de transferência

Para a empresa objeto do estudo de caso propõe-se como preço de transferência, o método de preços negociados. A razão da escolha baseia-se nos seguintes aspectos:

- a) Os preços de transferência baseados no mercado tem grande aceitação quando o mercado é perfeitamente competitivo, que não é o caso da empresa em estudo. Além disso, uma outra grande dificuldade em utilizar este método é que todos os produtos resultantes de cada área de responsabilidade devem ter um valor de mercado o que nem sempre é possível, como é o caso, de ovos para incubar.

b) Com relação aos preços de transferência baseados no custo, estes apresentam dificuldades de serem operacionalizados. O preço baseado no custo real só se tornará conhecido ao final de um período e portanto, só poderá ser utilizado no período seguinte, o que nem sempre é viável. O método de custo mais um mark-up tem como dificuldade a determinação deste. Adicionalmente, no caso em estudo, uma taxa única de mark-up talvez não fosse suficiente. O uso do método baseado no custo padrão, apesar de apresentar algumas vantagens, na empresa em estudo sua aplicação é complicada, já que se torna necessário estabelecer este padrão, e em algumas áreas como rações, onde as matérias primas sofrem significativas variações de preços, torna-se difícil obter o custo padrão.

Diante do exposto, optou-se pelo preço de transferência negociado, a ser utilizado em todas as divisões, já que este permite que os gestores das áreas de responsabilidade tenham maior liberdade de gerenciamento de preços. Além disso, ele permite o desenvolvimento de habilidades de negociação com outros gestores, ou seja, a utilização deste método faz com que tanto comprador como vendedor cheguem a um preço satisfatório para ambos. Isso representa fator positivo para fins de avaliação de desempenho das unidades, uma vez que se presume que as negociações internas entre os gestores produzirão resultados benéficos para a empresa.

A negociação entre as gerências dar-se-á tendo como parâmetros preços mínimos e máximos, estabelecidos dentro do planejamento estratégico global da empresa. Portanto, dentro da faixa pré-determinada pode haver negociações de preços. Esse método permite que o resultado global da empresa, ou de divisões seguintes não seja prejudicado, em função de negociações absurdas entre divisões anteriores.

5.2.4 A avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade

As áreas de responsabilidade poderão ter parte de seu desempenho avaliado através da medição dos custos e dos preços de transferência. Os custos apurados através do custeio variável poderão ser comparados com os custos previstos no orçamento da empresa. Assim, variações positivas, custo real menor que o custo previsto, representam ganhos, o que significa um desempenho melhor que o previsto. Por sua vez, variações negativas serão consideradas perdas, significando um desempenho aquém do desejável. Nesta situação os gestores deverão procurar meios para reverter a situação, seja pela redução dos custos reais ou revendo a previsão de custos.

A análise entre custos reais e custos previstos não significa necessariamente que a área de responsabilidade não apresente lucratividade, pois pode-se ter um preço de transferência superior ao custo real. Porém, o fato do custo real ser superior ao custo previsto permite ao gestor buscar meios de atingir os valores previstos como forma de ganhar méritos pela sua gestão.

Outra forma de avaliar o desempenho é através do lucro, ou seja, receitas menos o custo real. Cada área de responsabilidade, ao alcançar um lucro, estará contribuindo para a lucratividade total da empresa, ou seja, a soma do lucro de cada área de responsabilidade deve corresponder ao lucro total da empresa.

Além das formas expostas, outras medidas econômico-financeiras podem ser utilizadas, como o retorno sobre o investimento, margem de contribuição, lucro por unidade produzida, lucro por empregado, e etc.

O uso concomitante de medidas não-financeiras, para avaliar o desempenho é fundamental para a eficácia da organização. Através delas, se mensura os ganhos de eficiência, produtividade e qualidade dos processos de produção, que resultam em ganhos econômi-

co-financeiros. Um exemplo bastante fácil de ser entendido se relaciona com as quebras verificadas nos processos de produção. Um ingresso de 100% de matéria-prima que resulta em 90% de um produto, significa uma perda de 10%, ou seja, o custo sofreu um acréscimo de 10%. Ao se minimizar esta perda, se estará também minimizando custo de produção, o que significa um ganho no processo. Assim, determinados indicadores não-financeiros, que se relacionam diretamente com o produto, podem ser mensurados em termos financeiros e, portanto, compor a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade.

Segundo Böhmerwald,¹⁷¹ o sistema de avaliação de desempenho deve ser implantado da forma mais simples possível, tendo a intenção de uma vida longa da empresa. Para atender as necessidades e objetivos da empresa deve ser periodicamente revisto, identificando suas deficiências e corrigindo-as ou substituindo-as. De qualquer forma, medir a performance das áreas de responsabilidade apenas para conhecê-la não faz sentido. É necessário criar mecanismos que motivem as pessoas, seja pela demonstração dos resultados atingidos em cada área de responsabilidade ou pelo desafio dos níveis a atingir proximamente, como também, através da participação nos resultados obtidos por meio de distribuição de prêmios ou participação nos lucros.

¹⁷¹ BÖHMERWALD, Pedro. Gerenciando o sistema de avaliação de desempenho. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1996. p.32.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 CONCLUSÕES

Em atendimento ao objetivo geral proposto neste trabalho pesquisou-se, em uma empresa agroindustrial do ramo avícola, uma metodologia de mensuração de custos e determinação de preços de transferência entre divisões, além do uso de medidas não-financeiras, para fins de avaliação de desempenho. Esclarece-se que a metodologia proposta consiste de um conjunto de procedimentos que não foram testados, mas organizados com base no referencial teórico da pesquisa, visitas aos departamentos produtivos e entrevistas realizadas na empresa.

A empresa em estudo atua no ramo agroindustrial, explorando a atividade avícola, de forma completa, ou seja, ela produz a ave matriz, o ovo para incubação, o pinto de 1 dia para corte, o frango de corte, a ração para alimentação das aves, abate e industrializa as aves, e comercializa o produto resultante do abate. Portanto, seu processo de produção é verticalizado.

A empresa é divisionalizada, quanto as unidades de produção com base na fabricação dos seus produtos, enquanto que as unidades de distribuição com base em regiões, ou áreas geográficas de vendas. Desse modo, apresenta as seguintes áreas de responsabilidade: granja de aves matrizes, incubatório, granjas de aves de corte, fábrica de ração e frigorífico-abatedouro. Cada uma gera produto final que é a matéria inicial do departamento seguinte. Todas as áreas de responsabilidade tem autonomia operacional e administrativa, tendo seus gestores a responsabilidade pelo desempenho do segmento e pelos resultados obtidos, perante a administração central.

Como as áreas de responsabilidade são descentralizadas, e entre elas existe interdependências, visto que, o produto final de uma é a matéria-prima inicial do departamento seguinte, a empresa utiliza, para apreçar estas transferências interdepartamentais, o preço de transferência baseado no custo real ou atual. O método de custeio adotado para toda empresa é o por absorção, sendo que as próprias áreas de responsabilidade são responsáveis pelo controle dos seus custos e despesas, informando-os, diariamente, à Controladoria por meio de sistema de informações gerenciais. Todos os custos e despesas incorridos são comparados com os custos e despesas previstos no orçamento da empresa.

O resultado de cada área de responsabilidade é mensurado em função de atingir ou não as metas propostas no orçamento de cada departamento. Assim, o desempenho de cada área é avaliado com base em indicadores financeiros e não-financeiros. Como indicadores financeiros têm-se a redução de custos e despesas de cada área de responsabilidade, medida em função de atingir ou não o previsto no orçamento da empresa. Os indicadores não-financeiros utilizados para avaliar o desempenho de cada área são índices técnicos que contribuem para a melhoria da produtividade, além de índices de qualidade, já que a empresa tem um programa de qualidade total. Ressalte-se que, havendo a melhoria nos indicadores não-financeiros, e sendo possível mensurá-los economicamente, eles serão considerados, para fins de avaliação de desempenho, como indicadores financeiros.

A empresa utiliza metodologia própria para medir o desempenho de cada departamento, com a participação de todas as diretorias e gerências, realizando reuniões mensais e semestrais, onde são apresentados os resultados de cada área e realizadas as correções nas metas propostas, sempre que necessário. A avaliação de desempenho permite que a empresa distribua parte de seus ganhos para todos os colaboradores.

A mensuração de custos e a determinação de preços de transferências visando o seu uso para a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade da empresa, é de grande validade, principalmente quando aliadas à medidas não-financeiras, por exemplo, medidas de produtividade e qualidade que podem ser mensuradas e transformadas em valores monetários.

A adoção desta metodologia deve envolver tanto a alta administração como também o operário de chão de fábrica, para que todos trabalhem motivados e no mesmo rumo.

Alguns aspectos, no entanto, são requeridos para a sua implementação:

- a) a existência de um planejamento estratégico, mesmo de curto prazo, que contemple todas as áreas da empresa, estruturado e elaborado com a participação de funcionários de todos os níveis operacionais e que proponha metas possíveis de serem atingidas;
- b) um sistema de informações confiável que possibilite a maior gama possível de dados, divisionalizados por área de responsabilidade, principalmente dados sobre a produção (quantidade, perdas etc.), custos, despesas, preços de venda e outros dados;
- c) a motivação das pessoas em participar deste processo, buscando seu envolvimento, seja através de promoções, distribuição de prêmios, ou de participação nos resultados das áreas de responsabilidade;
- d) adotar uma metodologia viável e que preencha os anseios da empresa, mas que seja simples e de fácil entendimento a todas as pessoas da organização, isto é, do mais alto escalão, até o chão de fábrica.

A partir dos dados coletados na empresa em estudo e do referencial teórico deste trabalho, propôs-se uma metodologia calcada no custeio variável, onde se mensura apenas os custos variáveis e os compara com os custos previstos no orçamento da empresa. Neste

aspecto, para cada área de responsabilidade foi desenvolvido um mapa de custeio próprio, dentro das características do produto fabricado, cujo montante representará o custo da matéria-prima da área seguinte. A proposta de adoção do custeio variável em todas as áreas de responsabilidade da empresa deve-se à facilidade do seu uso. Outro fator que também contribuiu, é que sobre os custos variáveis os gestores tem controle. Em outros métodos, como no custeio por absorção, os custos fixos compõem o custo do produto, mesmo os gestores não tendo controle sobre eles.

Com relação ao preço de transferência, optou-se pelo método de preços negociado, em função de que este permite uma maior liberdade de negociação entre os gestores, o que, aliás, é uma característica de empresas descentralizadas. Outros métodos encontram-se disponíveis na literatura, mas apresentam algumas restrições operacionais quando utilizados. Por exemplo, com relação ao preço de transferência baseado no valor de mercado, uma das dificuldades prende-se ao fato de nem sempre fabricar, em determinado estágio de produção, um produto com preço no mercado, além da inexistência de um mercado perfeitamente competitivo. Com relação ao preço calcado no custo, algumas bases têm sua validade de aplicação questionada, pela dificuldade de posteriormente medir a lucratividade da área de responsabilidade; outros, como o custo mais um mark-up, apresenta dificuldade na determinação dessa taxa.

Diante das vantagens e desvantagens de cada método, acredita-se que o preço de transferência negociado, para a empresa em estudo, trará melhores resultados. Pois, os gestores conhecendo seus custos e das demais áreas de responsabilidade tem melhores condições de determinar um preço negociado que atenda individualmente cada área de responsabilidade, a fim de maximizar o resultado global da empresa.

Entretanto, medir a lucratividade apenas como resultado da diferença entre os custos e o preço de transferência não deve ser utilizado como fator único de avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade. É importante ressaltar que há outras formas que podem contribuir para uma melhor avaliação, tais como o uso de medidas não-financeiras. Medidas ligadas à produção são fundamentais para um bom sistema de avaliação de desempenho, especialmente porque possibilitam, inclusive ao funcionário chão de fábrica, visualizar, diariamente, qual foi o desempenho da sua unidade no dia anterior, propiciando a melhoria constante do processo de produção e do operário.

Outro aspecto importante é que não se avalie o desempenho da empresa apenas ano após ano. Faz-se necessário um acompanhamento diário para corrigir distorções e propor novas medidas quando for o caso. Não obstante, é preciso conhecer outras empresas da mesma atividade, a fim de que se estabeleça comparações, visando, assim, uma melhoria contínua.

Finalmente, para o sucesso de qualquer nova proposição, é necessário o convencimento das pessoas que a proposta é benéfica, e que trará melhoria para todos, isto é, motivar as pessoas. Assim, algumas empresas utilizam a avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade para promoção de pessoas e como forma de distribuição de prêmios ou de participação nos lucros da empresa, mas, em contra partida, exigem dos seus funcionários o envolvimento completo e a melhoria constante dos sistema de avaliação.

6.2 RECOMENDAÇÕES

De um modo geral, entende-se que as constatações apresentadas neste capítulo se constituem numa ferramenta para a gestão empresarial, que propicia o conhecimento das atividades da empresa, bem como estimula a tomada de decisão eficaz a fim de alcançar as

metas propostas. No entanto, o estudo restrito a uma única empresa, sugere levantar algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas nesta área de estudo.

Uma das questões diz respeito a exequibilidade deste método em outras empresas agroindustriais, sejam elas do ramo estudado, ou de outros ramos de atividade. Como o estudo, está fundamentado em uma única empresa, o processo evidenciado parece adequado às suas características. Todavia, isso não significa dizer que seja um conjunto padronizado de ações e procedimentos compatível com todas as empresas agroindustriais.

Outro trabalho que poderá ser realizado diz respeito à avaliação de desempenho baseada em medidas não-financeiras. Mesmo não sendo o objetivo primeiro do presente estudo, foi abordado no referencial teórico e posteriormente verificado na prática, na empresa estudada. Esse pode ser realizado, inicialmente, através de um amplo levantamento bibliográfico e num segundo momento, através de pesquisa de campo, onde poderá ser verificada sua aplicação prática e os benefícios do seu uso nas organizações.

Diante da abrangência e complexidade que envolve este estudo, enfocou-se tão somente uma empresa agroindustrial. No entanto, o campo explorado demonstrou, ao longo da pesquisa, ser um tema fértil, tanto para a extensão dos tópicos aqui tratados, quanto para o desenvolvimento de novas pesquisas, não somente em empresas agroindustriais, mas, também, em empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços.

BIBLIOGRAFIA

- ABDEL-KHALIK, A. Rashad., LUSK, Edward J. Transfer pricing: a synthesis. **The Accounting Review**, Florida, v. XLIX, p. 08-23, jan. 1974.
- ALLORA, Franz. **Engenharia de custos técnicos**. São Paulo: Pioneira, 1985.
- ALMEIDA, Maria G.M., EL HAJJ, Zaina S. Mensuração e avaliação do ativo: uma revisão conceitual e uma abordagem do goodwill e do ativo intelectual. **FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.16, p. 66-83, jul./dez.1998.
- ANTHONY, R.N., DEARDEN, J. **Management control system**. 4.ed. Homewood: Irwin, 1980.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Referências bibliográficas**, NBR 6023. Rio de Janeiro. 1989.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- BACKER, Morton., JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1973. v. 1-2.
- BATALHA, M.O. et al. **Gestão industrial**. São Paulo: Atlas, 1997. v.1.
- BENKE, Ralph L., EDWARDS, James D. **Transfer pricing: techniques and uses**. New York: National Association Accounting, 1980.
- BEUREN, Ilse M. Conceituação e contabilização do custo de oportunidade. **FIPECAFI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.8, p. 01-18, abr./1993.
- _____ Modelos de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica. **Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1994.
- _____ **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BÖHMERWALD, Pedro. **Gerenciando o sistema de avaliação de desempenho**. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1996.
- BRASIL. Instrução Normativa/SRF 38/97 de 30/04/97. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. 05 mai. 1997.

- BRASIL. Lei 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências - **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília. 30 dez. 1996. Seção V.
- BURCH, E. Earl., HENRY, William R. Opportunity and incremental cost: attempt to define in systems terms: a commenty. **The Accounting Review**, Florida, n. 49, p.118-123, Jan./1974.
- CASTRO, C.M. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 1978.
- CASHIN, James A., POLIMENI, Ralph S. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982. v.2.
- CASTELLANO, J.F. et al. Contabilidade x qualidade. **HSM Management**, Barueri, n.3, p.34-38, jul./ago. 1997.
- CATELLI, Armando., GUERREIRO, Reinaldo. GECON- Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para a mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. São Paulo: **Conselho Regional de Contabilidade-SP**, São Paulo, p. 10-12, set./1992.
- CHAMBERS, R.J. **Accounting evaluation and economic behavior**. New Jersey: Prentice Hall, 1983.
- CORREA, Inês. O bom negócio chamado frango. **Avicultura, Suinocultura e Industrialização de carnes**, São Paulo, n. 970, p. 54-67, dez./1990.
- DAVIS, J.H., GOLDBERG, R.A. **A concept of agribusiness**. New York: Alpine, 1957.
- ECO, Humberto. **Como se faz uma tese**. São Paulo: Perspectiva, 1983.
- GANTZEL, Gerson., ALLORA, Valerio. **Revolução nos custos: os métodos ABC e UP e a gestão estratégica de custos como ferramenta para a competitividade**. 2.ed. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making**. 7.ed. Illinois: Irwin, 1994.
- GLAUTIER M.W.E., UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 5.ed. London: Pitmann Publising, 1994.
- GONÇALVES, Rosana C.M.G. et al. Diferentes métodos de custeio e utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.4, p. 5-10, mar./1998.

- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. **Tese (Doutorado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.
- HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Management accounting**. 3.ed. Cincinnati: South-Western Publishing, 1994.
- HELMKAMP, John G. **Managerial accounting**. New York: John Wiley & Sons, 1987.
- HENDRIKSEN, Eldon S. **Accounting theory**. 5.ed. Illinois: Irwin Homewood, 1991.
- HIRSHLEIFER, Jack. On the economics of transfer pricing. **The Journal of Business**. New York. Abr./1956. p. 172-184.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.
-
- Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1987. v. 1 e 2.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 6.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1987.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Pesquisa mensal de abate de animais 1996**. Brasília, 1997.
- INSTITUTO DE CONTADORES CERTIFICADOS DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES. **Custo-padrão: uma introdução aos seus processos contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- JOHNSON, H. Thomas., KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1982.
- KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KERLINGER, F.N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EDUSP, 1980.
- KOTLER, Philip. Pensar globalmente, atuar localmente. **HSM Management**, Barueri, n.2, p.6-12, mai./jun. 1997.

- LAMOUNIER, Anastácio Gomes. Análise da adequação à literatura do sistema de custo padrão de uma empresa avícola de corte. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1989.
- LAKATOS, Eva M., MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- LEONE, George S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1981.
- LIMA, Iran Siqueira et al. Contrato de gestão: uma solução para as estatais brasileiras. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.2, p. 26-33, jul./1997.
- MACEDO, KOERICH S.A. **Sua família é nossa história**. 1998.
- MACEDO, José Ferreira de. **A alavanca para o sucesso**. Florianópolis: Terceiro Milênio, 1997.
- MACHLINE, Claude. Descentralização e novos formatos organizacionais. In: Reunião Anual da ANPAD (9: 1985: Belo Horizonte). **Anais da ANPAD**. Florianópolis: UFSC, 1985.
- MAPA MARKETING PESQUISAS. **Relatório de pesquisa 1998**. Florianópolis, 1998.
- MARION, José C. et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MAURO, Carlos Alberto. Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para promoção da eficácia empresarial. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991.
- MCGEE, James., PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- MORVAN, Y. **Fondements d'économie industrielle**, Paris: Economica, 1988.
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS - NAA. Research Report n. 23. **Direct costing**. New York, Abr./1953.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Luiz Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

ONSI, Mohamed. Transfer pricing system based on opportunity cost. **The Accounting Review**, Florida, n. 45, jul. 1970.

_____ Transfer pricing system based on opportunity cost: a reply. **The Accounting Review**, Florida, v. XLIX, p. 129-131, jan. 1974.

ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, n. 47, 1983.

OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993.

PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992.

PEREIRA, Carlos A. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenho para gestão econômica. **Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1991.

RICHARDSON, Roberto J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

ROSSETO, Vicente. Preços de transferência: comentários à lei n.º 9.430/96. **FIPECA-FI/FEA/USP - Caderno de Estudos**, São Paulo, n.17, p. 79-85, jan./abr.1998.

SANTOS, Joel José. **Formação de preços e do lucro empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1988.

_____ **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, n.4, p. 62-74, mar./1998.

SELLTIZ, Claire et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 2.ed. São Paulo: EPU, 1987.

SHANK, K. John., GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SINK, D. Scott., TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

SOLOMONS, David. **Divisional performance measurement and control**. New York: Irwin, 1970.

TALWAR, Akshay K. Transfer pricing system based on opportunity cost: a coment. **The Accounting Review**, Florida, v. XLIX, p. 126-128, jan. 1974.

TRIPODI, T. et al. **Análise da pesquisa social**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

TRUJILLO, Alfonso Ferrari. **Metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1982.

UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA - UBA. **Relatório de atividades 1996**. Brasília, 1997.

WATSON, J.H. David., BAUMLER, John V. Transfer pricing: a behavioral context. **The Accounting Review**, Florida, v. L, p. 466-474, jul. 1975.

ANEXOS

ANEXO 1 - ROTEIRO DE ENTREVISTAS A NÍVEL DE GERÊNCIA

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA - UFSC**

Prezado Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Erves Ducati em sua dissertação, que trata da mensuração de custos e a determinação dos preços de transferência na divisionalização de uma empresa agroindustrial para a avaliação de desempenho. O referido trabalho está sendo orientado pela Profª. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-Graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME:

FUNÇÃO: _____

ÁREA/SETOR: _____

FONE PARA CONTATO: _____

ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Quais foram os critérios utilizados para divisionalizar a empresa em áreas de responsabilidade ?
2. O que mudou no seu departamento a partir da divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade ?
3. Qual o reflexo da divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade no resultado global da empresa ?
4. Quais as principais atividades desenvolvidas na sua área de responsabilidade ?
5. Descreva as etapas do processo de produção da sua área de responsabilidade ?
Se possível, estruture um fluxograma do processo produtivo.
6. Quais as responsabilidades de sua divisão em relação as demais áreas ?
7. Quais são os principais produtos da sua área de responsabilidade ?
8. Quais os principais clientes internos da sua área de responsabilidade ?
9. Quais os principais clientes externos da sua área de responsabilidade ?
10. Quem mensura os custos de sua área de responsabilidade ?
11. O que é objeto de mensuração em sua área de responsabilidade ?
12. Quais são as bases de valor utilizadas em sua área de responsabilidade para comparar o previsto com o realizado ?
13. Quais são os itens de custos que o sistema de custeamento contempla em sua área de responsabilidade ?
14. Há um acompanhamento dos custos por parte dos gerentes das áreas de responsabilidade?
Como ocorre este processo ?
15. Para os produtos que são transferidos de sua área de responsabilidade para a área seguinte é atribuído algum valor monetário ?
16. Como é definido o valor do produto de sua área de responsabilidade a ser transferido para a divisão seguinte da empresa ?
17. Os custos são utilizados na composição do preço de transferência dos produtos de sua área de responsabilidade para a divisão seguinte da empresa ?
18. Há um acompanhamento dos preços de transferência por parte dos gerentes das áreas de responsabilidade, relacionando-os com os custos, e também, quando possível, com os preços de mercado/venda ?

19. Como ocorre a discussão entre a divisão produtora e a divisão recebedora do produtos com relação ao melhor preço de transferência, visando alteração do mesmo ?
20. Na sua área de responsabilidade é realizada uma avaliação de desempenho periódica dos envolvidos ?
21. Quais as medidas e indicadores financeiros utilizados na sua área de responsabilidade que compõem a avaliação de desempenho ?
22. Quais as medidas e indicadores não-financeiros utilizados na sua divisão que compõem a avaliação de desempenho ?
23. Na sua opinião há outros indicadores que podem fazer parte do sistema de avaliação de desempenho de sua divisão ? Cite-os.
24. De que maneira ocorre o acompanhamento dos resultados da avaliação de desempenho por parte dos gerentes e dos funcionários das áreas de responsabilidade ?
25. Como se dá a revisão das medidas e indicadores utilizados na avaliação de desempenho, levando-se em conta sua evolução no tempo ?
26. Quais são os relatórios gerenciais que sua área de responsabilidade utiliza na gestão da divisão ?
27. Qual é a configuração dos relatórios de informações sobre os custos que são utilizados na avaliação de desempenho ?
28. Qual é a estrutura dos relatórios de transferência dos produtos de sua área de responsabilidade para as divisões seguintes da empresa ?
29. Como é o relatório de análise dos resultados de sua área de responsabilidade ?
30. Quais os relatórios gerenciais que são utilizados na avaliação de desempenho?

ANEXO 2 - ROTEIRO DE ENTREVISTAS A NÍVEL DE DIRETORIA

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
CPGA - UFSC**

Prezado Sr.(a):

O presente instrumento de pesquisa faz parte do estudo que está sendo desenvolvido pelo mestrando Erves Ducati em sua dissertação, que trata da mensuração de custos e a determinação dos preços de transferência na divisionalização de uma empresa agroindustrial para a avaliação de desempenho. O referido trabalho está sendo orientado pela Profª. Dra. Ilse Maria Beuren, professora do Curso de Pós-Graduação em Administração e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo deste roteiro é proporcionar auxílio ao entrevistado no que diz respeito ao entendimento e seqüência das questões formuladas pelo entrevistador.

Desde já, os membros do Curso de Mestrado em Administração da UFSC, através de seu coordenador, Dr. Nelson Colossi, agradecem Vossa colaboração e participação no referido estudo.

DADOS DO ENTREVISTADO

NOME:

FUNÇÃO: _____

ÁREA/SETOR: _____

FONE PARA CONTATO: _____

RÓTEIRO DE ENTREVISTA

1. Como ocorreu o processo de divisionalização da empresa ?
2. Quando e porque ocorreu a divisionalização na empresa ?
3. Quais foram os critérios utilizados para divisionalizar a empresa em áreas de responsabilidade ?
4. O que mudou na empresa a partir da sua divisionalização em áreas de responsabilidade ?
5. Qual o reflexo da divisionalização da empresa em áreas de responsabilidade no seu resultado global ?
6. Quais as principais atividades desenvolvidas nas áreas de responsabilidade ?
7. Descreva as etapas do processo de produção de cada área de responsabilidade ?
Se possível, estruture um fluxograma de todo processo produtivo.
8. Quais as responsabilidades da empresa com relação as áreas de responsabilidade ?
9. Quais são os principais produtos das áreas de responsabilidade ?
10. Quais os principais clientes internos das áreas de responsabilidade ?
11. Quais os principais clientes externos das áreas de responsabilidade ?
12. Qual o método de custeio utilizado na empresa ?
13. Como ocorre a mensuração de custos na empresa ?
14. Quem mensura os custos das áreas de responsabilidade ?
15. O que é objeto de mensuração nas áreas de responsabilidade ?
16. Quais são as bases de valor utilizadas nas áreas de responsabilidade para comparar o previsto com o realizado ?
17. Quais são os itens de custos que o sistema de custeamento contempla nas áreas de responsabilidade ?
18. Há um acompanhamento dos custos por parte dos gerentes das áreas de responsabilidade?
Como ocorre este processo ?
19. Para os produtos que são transferidos de uma área de responsabilidade para a área seguinte é atribuído algum valor monetário ?
20. Qual o método de preço de transferência utilizado em cada área de responsabilidade ?
21. Como é definido o valor do produto de uma área de responsabilidade a ser transferido para a divisão seguinte da empresa ?

22. Os custos são utilizados na composição do preço de transferência dos produtos de uma área de responsabilidade para a divisão seguinte da empresa ?
23. Há um acompanhamento dos preços de transferência por parte dos gerentes das áreas de responsabilidade, relacionando-os com os custos, e também, quando possível, com os preços de mercado/venda ?
24. Como ocorre a discussão entre a divisão produtora e a divisão recebedora dos produtos com relação ao melhor preço de transferência, visando alteração do mesmo ?
25. Quais as medidas e indicadores financeiros utilizados nas áreas de responsabilidade que compõem a avaliação de desempenho ?
26. Quais as medidas e indicadores não-financeiros utilizados nas áreas de responsabilidade que compõem a avaliação de desempenho ?
27. Na sua opinião há outros indicadores que podem fazer parte do sistema de avaliação de desempenho das divisões ? Cite-os.
28. Quais os parâmetros de comparação utilizados em cada área de responsabilidade ?
29. De que maneira ocorre o acompanhamento dos resultados para avaliação de desempenho por parte da Administração Central e Controladoria ?
30. De que maneira ocorre o acompanhamento dos resultados da avaliação de desempenho por parte dos gerentes e dos funcionários das áreas de responsabilidade ?
31. Como se dá a revisão das medidas e indicadores utilizados na avaliação de desempenho, levando-se em conta sua evolução no tempo ?
32. Quais são os relatórios gerenciais utilizados na gestão das áreas de responsabilidade ?
33. Qual é a configuração dos relatórios de informações sobre os custos que são utilizados na avaliação de desempenho ?
34. Qual é a estrutura dos relatórios de transferência dos produtos utilizados pelas áreas de responsabilidade para as divisões seguintes da empresa ?
35. Como é o relatório de análise dos resultados por área de responsabilidade ?
36. Quais os relatórios gerenciais que são utilizados na avaliação de desempenho ?
37. Como ocorre a discussão entre Controladoria x Áreas de Responsabilidade sobre os resultados obtidos ?
38. Além de avaliar o desempenho de gerentes e funcionários, o sistema têm outra utilidade, como distribuição de lucros, gratificações, anuênios, promoções, etc. ?