

CENTROS DE RESPONSABILIDADE E PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

SANDRA FIGUEIREDO*

INTRODUÇÃO

A grande preocupação daqueles envolvidos com o gerenciamento dos recursos nas organizações é, sem dúvida alguma, a otimização do uso desses recursos de forma que o resultado obtido seja, se não o melhor, pelo menos o mais próximo possível dele.

Nesse processo de escolha das várias alternativas apresentadas, os tomadores de decisão contam com o sistema de informação contábil como uma das ferramentas mais úteis.

Um dos objetivos desse sistema é o controle das operações visando a otimização do processo de planejamento e execução das atividades.

O controle pré-supõe a existência de uma estrutura organizacional que defina a responsabilidade de assegurar o desempenho de tarefas individuais, e isto é a base do sistema de contabilidade por responsabilidade.

O controle dos custos tem sido o meio mais tradicional de assegurar o controle das operações, entretanto, deve ser reconhecido que existem fatores comportamentais que afetam o desempenho.

Controle é uma atividade que afeta todos os aspectos da organização, sua origem são os objetivos da companhia, com base nos quais os planos são desenvolvidos.

O processo de controle possibilita que as metas alcançadas sejam comparadas com as desejadas pela organização, decidindo assim, se novas metas e objetivos devem ser formulados.

O modelo de controle deve estabelecer a natureza multidivisional do processo de controle e a coincidência que possibilita que planejamento e controle sejam integrados dentro de um único processo, focalizando os objetivos da organização e as metas derivadas desses objetivos

A análise do problema do controle através de contabilidade por responsabilidade, deve reconhecer os problemas criados pelo grau de centralização e descentralização de autoridade.

1. DESCENTRALIZAÇÃO

Tem sido observado ultimamente, a tendência de aumento no tamanho das organizações, o problema de controle criado com este crescimento tem encorajado a pulverização da autoridade nas grandes organizações, pela criação de estruturas organizacionais baseadas no conceito de "divisões".

À medida que as organizações crescem, os gestores principais deparam-se com dois problemas: Como dividir autoridade e responsabilidade e, como coordenar estas subunidades.

Inevitavelmente para resolver estas questões é necessário conferir autoridade aos vários gestores divisionais, a medida que isso ocorre tem-se como resultado a descentralização do processo de tomada de decisão. Essencialmente, descentralização é o processo de garantir a liberdade de tomada de decisão aos gestores subordinados.

Para que isso seja alcançado, são estabelecidos dentro da organização centros de responsabilidade definidos de acordo com a responsabilidade conferida aos gestores.

O controle gerencial baseia-se no comportamento dos gerentes nos centros de responsabilidade, a natureza desses centros é determinada pelos critérios de eficiência e eficácia que são relevantes para mensuração do desempenho de seus gestores, integrando a avaliação de desempenho a avaliação de resultado da divisão.

O apoio racional do processo de descentralização, fundamenta-se na crença de que a divisionalização melhora a lucratividade da corporação.

Várias razões contribuem para esta crença. Primeiro a responsabilidade pela tomada de decisão é transferida para executivos situados no "ponto de decisão", e que estão ligados diretamente com problemas particulares de produção e marketing da própria divisão. Deste modo, eles são capazes de dedicar suas energias a estes problemas, uma vez que em sistemas de controle centralizados, o gerente geral possui um tempo disponível menor para dedicar as divisões.

Segundo, considera-se que quanto maior o grau de liberdade compartilhado pelo executivo divisional, maior será sua motivação no sentido de alcançar os objetivos organizacionais, e em particular as metas de lucro.

Terceiro, a oportunidade que a divisionalização oferece de usar a informação contábil para medir a contribuição de cada divisão na busca das metas de lucro, também revela as áreas de fraqueza e pode sugerir possibilidade de aperfeiçoamento.

Finalmente, a descentralização do processo decisório proporcionará treinamento aos gestores subordinados a medida que eles alcançam maiores progressos em direção aos níveis mais altos de responsabilidade.

As medidas contábeis convencionais de avaliação de desempenho, como o retorno sobre o capital empregado, podem ser úteis na avaliação financeira de cada divisão quando elas são completamente independentes uma das outras.

Quando, entretanto, as atividades das divisões são interligadas, ao ponto de a saída de uma divisão prover uma parte substancial do input de outra divisão, o uso das medidas contábeis tradicionais de avaliação de desempenho, torna-se menos claro.

Sob estas circunstâncias, é necessário estabelecer um preço de transferência para estes produtos intermediários entre as divisões, e este preço irá naturalmente afetar o cálculo do lucro.

Os tipos mais comuns de centro de responsabilidade são: centro de Custo, centro de Resultado e centro de Investimento.

2. CENTROS DE RESPONSABILIDADE

Usa-se o termo *Centro de Responsabilidade* para descrever um segmento da organização em que cada gestor responsabiliza-se pelo seu desempenho e, para o qual alguma medida de resultado é definida periodicamente.

Neste sentido, uma organização é um conjunto de centros de responsabilidade, cada um deles representado por um segmento no desenho organizacional da companhia (organograma).

Somente determinar preços para as saídas e entradas não define uma unidade como um centro de resultado, um centro de resultado é uma unidade para a qual o gestor também possui autoridades tais como, tomar decisões a respeito de fontes de suprimentos e escolhas de mercados.

Os centros de responsabilidade formam uma hierarquia, no nível mais baixo da organização estão os centros responsáveis pelas seções, almoxarifado, e outras pequenas unidades. No nível mais alto, estão os departamentos e as unidades de negócio, o pessoal de staff e os gestores de linha administrativa, estas grandes unidades também são centros de responsabilidade, e do ponto de vista do gestor principal e da diretoria, a companhia como um todo também é um centro de responsabilidade, embora usualmente o termo seja usado para designar suas unidades internas.

Uma organização possui sua missão, seus objetivos e suas metas, e os gestores principais definem as estratégias para atingí-los.

Os objetivos dos centros de responsabilidade são determinados pela parte que lhes cabe na implementação destas estratégias, pois a organização é a soma de todos os seus centros de responsabilidade, se as estratégias são adequadas, e os centros alcançarem seus objetivos a organização como um todo alcançará os seus

Um centro de responsabilidade usa "inputs" (entradas) tais como quantidades físicas de materiais, horas de vários tipos de mão-de-obra, e uma variedade de serviços; estes insumos são trabalhados, e isto usualmente requer capital (contas a receber, estoques, etc), equipamentos e outros ativos. Como resultado desse trabalho, o centro de responsabilidade produz "outputs" (saídas) que são classificadas como mercadorias, se são tangíveis, ou serviços se são intangíveis.

Todos os centros de responsabilidade possuem suas saídas, nos centros produtivos como produção, as saídas são as mercadorias, nas unidades de staff, como recursos humanos, transporte, engenharia, contabilidade e administração, as saídas são serviços. Para muitos desses centros, especialmente as unidades de serviços as saídas são difíceis de serem mensuradas.

Presumivelmente, as saídas de um centro de responsabilidade deveriam ser consistentes com as metas gerais da companhia, embora muitas vezes isto não aconteça, por exemplo o departamento de produção pode produzir mais do que o de vendas consegue vender, ou mesmo ao contrário. Entretanto, tudo que um centro de responsabilidade produz, mesmo que seja inconsistente com os objetivos gerais da companhia, constituem suas saídas, sejam elas desejadas ou indesejadas.

as mercadorias e serviços produzidas por um centro de responsabilidade podem ser suprimentos de outros centros de responsabilidade ou mesmo serem negociadas fora da firma, no primeiro caso são "inputs" de outro centro de responsabilidade no segundo são saídas para companhia como um todo.

2.1 RELACIONAMENTO ENTRE ENTRADAS E SAÍDAS

Os gestores são responsáveis pela otimização do relacionamento entre as entradas e as saídas, em alguns casos isto se dá de maneira direta e formal.

Num departamento de produção, as entradas de matéria prima tornam-se parte física das saídas de produtos acabados, o controle da eficiência situa-se em produzir a saída no tempo necessário, na quantidade desejada, de acordo com as especificações corretas e com a quantidade mínima de recurso.

Em muitos casos entretanto, as entradas não são diretamente relacionadas com as saídas. A despesa de propaganda, por exemplo, é uma entrada que supostamente espera-se que aumente a receita de venda, mas as vendas também são afetadas por muitos outros fatores, assim o relacionamento existente entre cada cruzeiro adicional de despesa de propaganda e o resultado das vendas, raramente é determinado. A decisão dos gestores a respeito do valor que deve ser investido em propaganda é baseado, muitas vezes, em critérios subjetivos. Para as despesas em pesquisa e desenvolvimento esta relação é ainda mais tênue, o valor que deve ser gasto hoje com esforços de pesquisa e desenvolvimento não pode ser determinado pelo retorno desejado, pois muitas vezes isto é desconhecido por vários anos.

Embora o custo das entradas seja quase sempre possível de ser medido, as saídas são muitas vezes difíceis de serem mensuradas. A quantidade de mão-de-obra, material, e serviços usados em um centro de responsabilidade são quantidades físicas; Horas de mão-de-obra, litros de óleo, resmas de papel, kilowatt/horas de eletricidade, Em um sistema de controle gerencial é necessário traduzir estas quantidades em termos monetários pois a moeda é o denominador comum que permite que todos estes diferentes insumos sejam combinados.

3. A MEDIDA DO DESEMPENHO DAS ORGANIZAÇÕES

Eficiência e Eficácia são os dois critérios utilizados para medir o desempenho dos centros de responsabilidade.

Eficiência é um termo relativo, e expressa o relacionamento entre as entradas e as saídas, ou seja, quantidade de saída por unidade de entrada, diz respeito ao cumprimento das metas da melhor forma possível de acordo com padrões de utilização de recurso previamente estabelecidos.

Eficácia é a relação entre as saídas de um centro de responsabilidade e seus objetivos. Quanto mais perto se chega do alcançar estes objetivos mais eficaz é a unidade. Todavia, tanto as saídas quanto os objetivos são difíceis de serem quantificados, tornando a medida da eficácia difícil de ser determinada, por isso, muitas vezes é expressa em termos não quantitativos.

3.1 O PAPEL DO LUCRO

O objetivo mais importante em uma organização lucrativa é conseguir lucro, o tamanho do lucro alcançado, portanto, é uma importante medida de eficácia.

Considerando que lucro é a diferença entre receita, que é uma medida de saídas e despesa, que é uma medida de entrada, o lucro também é uma medida de eficiência. Assim, o lucro tanto pode ser uma medida de eficiência como de eficácia.

Resultado é a medida de desempenho mais sabiamente usada nas organizações, considerando a congruência que deve existir entre os objetivos das unidades e os objetivos gerais da organização, a utilização do lucro como medida de desempenho, propicia que os gestores sejam avaliados por sua contribuição ao resultado geral da companhia. Avaliar o desempenho das unidades com a mesma medida usada para a firma como um todo, facilita a congruência dos objetivos entre as unidades descentralizadas.

4. CENTRO DE CUSTOS

Um centro de custo pode ser definido como um centro de responsabilidade no qual o gestor não tem controle sobre as receitas, mas é capaz de controlar gastos

Existe a distinção entre acumulação de custos para custeamento de produtos e para propósitos de controle.

No custeamento dos produtos, notamos que os custos são primeiramente alocados e apropriados aos departamentos de serviço, a seguir, os custos dos departamento de serviço são apropriados aos departamentos de produção, finalmente, os níveis de custos indiretos são computados para que estes sejam absorvidos no custo dos produtos.

O departamento de produção, é o ponto principal para o qual o processo de acumulação de custo converge, estes departamentos são chamados de centros de custo.

Naturalmente a base conceitual utilizada para os custos em um centro de custo, será sempre custo padrão ao invés de custo real. *Custo padrão* é definido aqui como o custo que deveria ser e sua utilização torna possível determinar os responsáveis pelas variações ocorridas. Os custos reais tornariam possíveis que as ineficiências de um centro fossem repassada para o centro seguinte.

É importante, fazer uma distinção entre os custos que estão sobre controle de um gestor em particular, daqueles que estão sob a responsabilidade de outro gestor.

Por exemplo, o chefe da seção de montagem, deve ser responsável pela quantidade de mão-de-obra direta (MOD) usada, mas ele não será certamente responsável pela taxa de salários que é paga a estes trabalhadores. Isto é determinado por acordos coletivos que estão fora de sua esfera de influência.

Quando avalia-se o desempenho gerencial sob o sistema de contabilidade por responsabilidade, o gestor não pode ser responsável por custos que estão fora de seu controle.

Assim, uma inferência que pode ser tirada do diagrama é que quanto mais alto alguém sobe na pirâmide do controle, maior é a proporção dos custos totais sob seu controle: no nível da diretoria todos os custos são, por definição, controláveis a medida que a direção é o responsável último por todos os custos.

Existem visões conflitantes a respeito da utilidade de incluir ou não os custos não controláveis nos relatórios de desempenho.

Se eles são incluídos, os gestores serão informados sobre todos os custos que afetam seu departamento, além disso, habilita os gestores de departamento tomarem conhecimento do tamanho dos custos que suportam as atividades organizacionais das quais dependem seu departamento.

A inclusão dos custos não controláveis nos relatórios de desempenho deve ser de forma diferenciada daqueles sobre os quais o gestor tem responsabilidade e, que são os custos controláveis do departamento.

O gestor encarregado de um custo ou despesa, tem a responsabilidade de cuidar que os gastos incorridos no departamento não excedam aos limites estabelecidos no seu padrão de orçamento de gastos. Naturalmente, sua habilidade em controlar gastos será considerada importante na avaliação de sua eficácia como gestor.

Conclue-se que o uso do orçamento para avaliação do desempenho dos gestores tem implicações na maneira da organização do mesmo.

5. CENTRO DE LUCRO

Centro de lucro é um segmento da empresa, que é responsável não apenas por custos mas também por receitas e, portanto por resultados.

Segundo IUDICIBUS,1986 ¹ "Há muitas definições para um centro de lucro, porém nenhuma abrange o sentido de encorajamento nas iniciativas de tomada de decisões; logo pode-se definir centro de lucro como "*unidade sobre a qual o gerente tem autoridade para tomar decisões sobre fontes de fornecimento e mercados*".

Os principais problemas para medir lucro são:

- . Escolha de um índice de lucro que, inclua a alocação de custos e receitas ao centro de lucro.
- . Atribuição de preço de transferência de bens entre os centros de lucro."

¹Iudícibus, Sérgio, Contabilidade Gerencial, quarta edição, São Paulo, Atlas 1987, pag.255

6.CENTRO DE INVESTIMENTO

Representam o último estágio na descentralização do processo de tomada de decisão, nele os gestores divisionais são responsáveis não somente pelas metas de custo e, pela margem de contribuição às metas de lucro, mas também pelos elementos do capital investido na divisão. Aí os gestores são avaliados não somente pelos resultados alcançados mas pelo nível de resultado relacionado com o investimento fixo em sua unidade.

Retorno sobre o Investimento e, Lucro residual são medidas de desempenho típicas para casos como esse

Os centros de investimento ampliam os princípios dos centros de lucro, associando os lucros divisionais com o capital investido nas divisões.

O critério mais comumente empregado para determinar o desempenho financeiro dos centros de investimento é o do Retorno Sobre o Capital Empregado (ROI).

É uma medida de desempenho financeiro que possibilita a comparação entre companhias e divisões para propósitos de avaliação da eficiência de como os ativos estão sendo utilizados. É calculado da seguinte forma:

$$\text{ROI} = \frac{\text{LAIR (lucro antes do imposto de renda)}}{\text{Saldo médio do capital investido}} \times 100$$

Mede a rentabilidade final obtida sobre os recursos investidos na empresa.

Esta fórmula pode ser expandida com a incorporação do índice dos lucros líquidos sobre vendas e do índice das vendas sobre o capital empregado (índice de rotação dos ativos).

$$\text{ROI} = \frac{\text{LUCRO LIQUIDO}}{\text{VENDAS}} \times \frac{\text{VENDAS}}{\text{CAPITAL MÉDIO INVESTIDO}} \times 100$$

A fórmula expandida é útil para chamar a atenção dos elementos importantes que afetam o ROI. O que implica que a lucratividade pode ser melhorada da seguinte forma:

- 1 - Aumentando o volume das vendas;
- 2 - Reduzindo o total dos ativos;
- 3 - Reduzindo os custos ou;
- 4 - Melhorando a margem de lucro, por aumento no preço de venda ou por melhora no mix de produção.

O giro dos ativos pode ser melhorado de 1 para 2 e a margem de lucro de 3 para 4.

6.1 PROBLEMAS COM A MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO BASEADA NO ROI

Destacam-se três problemas principais do emprego do ROI como medida do desempenho divisional. Eles são provenientes dos seguintes fatores:

- 1 - A mensuração do lucro e do capital empregado;
- 2 - A apropriação dos custos e dos ativos entre as divisões;
- 3 - As limitações próprias do índice.

6.1.1 A MENSURAÇÃO DO LUCRO E DO CAPITAL EMPREGADO

O uso do ROI como medida de desempenho para comparar divisões similares, requer mensurações de lucro e de capital empregado livres de quaisquer distorções contábeis, por isso, procedimentos contábeis uniformes devem ser estabelecidos para a valorização dos estoques e descontados dos lucros os custos de depreciação, pesquisa e desenvolvimento e propaganda.

Para que a comparação tenha sentido, os efeitos das mudanças nos níveis gerais de preço também devem ser eliminados das mensurações contábeis.

Além disso, o lucro e o capital empregado, medidos pelos métodos contábeis convencionais, não refletem a melhor medida do retorno sobre o capital empregado.

A valoração dos ativos a custos históricos, significa que os ativos que formam a base de investimento do capital é composta de dimensões monetárias diferentes, o que ocasiona o mesmo problema quando são calculados os custos que serão contrapostos às receitas para cálculo do lucro.

Com a finalidade de contornar este problema as receitas correntes devem ser associadas aos custos correntes que proporcionaram seus ganhos, e o valor corrente dos ativos comparados com o capital empregado nas operações correntes.

6.1.2 A APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS E ATIVOS ENTRE AS DIVISÕES

Em circunstâncias onde prédios, plantas operacionais, escritórios, restaurantes, e outras instalações são compartilhadas por mais de uma divisão, surge o problema da apropriação dos custos destas instalações e do valor dos investimentos que elas representam.

No caso de instalações que são compartilhadas por todas as divisões a apropriação terá que ser feita com base em certos itens, como custos do escritório central, serviços técnicos ou administrativos, etc.

O problema de encontrar uma base para a divisão destes custos e ativos tem semelhança com o da apropriação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, pois qualquer base que seja escolhida tenderá sempre a arbitrariedade, e não existe um método perfeito para este procedimento.

Existe uma forte razão para que as apropriações sejam evitadas, tanto nos custos como nos ativos, para propósitos do cálculo do ROI.

De acordo com a definição de contabilidade por responsabilidade, a avaliação do desempenho deve levar em conta somente aqueles elementos que estão sob controle do gestor da divisão. A incorporação de itens não controláveis pode ser admitida nos relatórios somente para fins informacionais, assim mesmo separados dos itens controláveis, para que os princípios fundamentais da contabilidade por responsabilidade sejam mantidos.

6.1.3 LIMITAÇÕES INERENTES AO ROI

A maior desvantagem da mensuração de desempenho por meio do ROI é sua fraqueza conceitual derivada do fato de que diferentes centros de investimento terão diferentes mensurações de ROI.

Assim, o ROI para toda a organização pode ser de 10% enquanto que os vários centros de investimento podem ter índices variando abaixo e acima de 10%. O gestor de um centro de investimento que tem um ROI em torno de 15%, não estará disposto a aceitar qualquer projeto que lhe de um retorno menor que 15%, mesmo que o retorno proposto seja maior que 10%. Isto acontece por que avaliação de seu desempenho será feita a partir dos termos correntes do ROI de seu próprio centro de investimento.

Portanto, o uso do ROI para avaliação do desempenho divisional pode motivar os gestores divisionais a agirem de maneira inconsistente com os objetivos financeiros da organização como um todo.

Para contornar estas dificuldades é que a General Electric Company introduziu nos anos 50 o método do lucro residual para avaliação de desempenho. Sob este método, o desempenho dos centros de investimento é avaliado pelo lucro residual depois de descontado uma taxa apropriada sobre o capital investido conseguida nos diferentes tipos de ativos.

O lucro residual é um número absoluto e não um índice. A divisão que está tentando melhorar seu lucro residual poderá aceitar programas de investimento mesmo que o índice de retorno esperado nestes projetos seja menor do que o ROI corrente.

EXEMPLO: O Ativo Líquido (ativos totais - exigibilidades) de uma divisão está avaliado a \$1.000, a companhia decidiu que a meta apropriada é um retorno de 10% sobre este ativo. A demonstração de lucro divisional para o ano corrente é dada abaixo:

RECEITAS.....	1.000
(-) CUSTOS.....	(700)
LUCRO BRUTO.....	300
(-) IMPOSTOS.....	(150)
LUCRO DEPOIS DO IR.....	150
PORCENTAGEM DO ÍNDICE.....	10% (*)
VALOR.....	(100)
LUCRO RESIDUAL.....	50

(*) taxa sobre o capital

Se o gestor desta divisão for avaliado na base do ROI, certamente não investirá em um projeto que tenha um retorno menor do que 30

$$\frac{300}{1.000} \times 100$$

Entretanto, se ele for avaliado pelo lucro residual, ele investirá em projetos que tenham retornos até 10%, porque eles aumentarão o seu lucro residual, o que beneficiará a companhia.

7. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

O uso de centros de lucro para controle do desempenho divisional pode criar o problema de determinação do preço no qual o produto de um centro de lucro deve ser transferido a outro centro.

A avaliação do desempenho gerencial baseada no lucro divisional requer que um preço de transferência seja calculado de maneira que reflita verdadeiramente o valor adicionado ao produto pelo centro vendedor.

O preço de transferência tem uma importância crítica para ambos os centros, sendo ao mesmo tempo receita no centro vendedor e custo no centro comprador.

Os resultados financeiros podem ser altamente distorcidos pelos preços adotados para transferenciados produtos intermediários, e as falhas nos mecanismos dos preços de transferência podem, frequentemente invalidar as conclusões tiradas a partir dos valores que os lucros divisionais possam sugerir, esses valores podem não somente impedir que as decisões certas sejam tomadas, mas induzir à decisões erradas.

Preço, é um meio de regular as trocas entre os produtos da firma e o mundo exterior. A diferença entre preço e preço de transferência situa-se em seus diferentes propósitos pois este último é um método de controle das atividades dos centros de lucro dentro da firma.

O preço de transferência deve seguir os seguintes critérios:

1. Deve promover uma convergência de metas dentro da organização, harmonizando os interesses de cada divisão com os interesses da organização como um todo, evitando que os gestores divisionais otimizem os lucros de suas divisões através de políticas prejudiciais ao resto da organização.
2. deve tornar possível o cálculo do desempenho divisional para os seguintes propósitos:
 - a) Fazer previsões para o processo de tomada de decisão
 - b) Calcular o desempenho divisional;
 - c) Avaliar a contribuição da divisão ao lucro da empresa;
3. Deve assegurar que a autonomia de cada divisão seja respeitada e que seus lucros não sejam dependentes de ações de outras divisões.

Segundo HORNGREN, 1991 ⁽²⁾ Não existe uma regra exata que nos permita escolher qual o melhor método a ser adotado na escolha do preço de transferência.

Três critérios devem ser considerados simultaneamente, são eles, a congruência dos objetivos, esforço gerencial, e autonomia da divisão.

A seguinte regra geral, entretanto, tem sido de grande ajuda nos primeiros passos para se estabelecer preço de transferência:

O menor preço de transferência = Desembolso de Custo adicional incorrido por unidade no ponto de transferência + custo de oportunidade por unidade para firma como um todo

Neste contexto, o termo *desembolso de custo* significa as saídas de caixa que são diretamente associadas com a produção e a transferência do produto ou serviço; *Custo de Oportunidade* é definido aqui como a melhor oportunidade de investimento despresada pela companhia como um todo, se o produto for transferido internamente ao invés de ser vendido externamente.

A distinção feita entre o desembolso de custo e o custo de oportunidade é que o sistema contábil embora registre os desembolsos não registra custo de oportunidade.

Num mercado no qual exista condições de competitividade perfeita, o custo de oportunidade é o preço de mercado menos os desembolsos de custo.

Existem três métodos principais para o estabelecimento dos preço de transferência:

1. preço de transferência baseado no valor de mercado;
2. preço de transferência baseado no custo;
3. preço negociado.

7.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO VALOR DE MERCADO

Quando existe mercado externo para o produto do centro vendedor, é preferível que se adote o preço de mercado ao invés de um preço baseado no custo.

O preço de mercado, evidencia melhor o valor adicionado ao produto, pois incorpora elementos de lucro.

Se o mercado externo é competitivo, o preço de mercado geralmente conduz às melhores decisões, isto é, decisões que incorporam os três critérios estipulados anteriormente.

Em casos em que o preço de mercado pode ser usado sem restrições as divisões são realmente unidades independentes do negócio.

Nessa hipótese, é essencial que o preço de transferência não seja maior do que aquele que o centro comprador pagaria no mercado.

É natural que existam conflitos entre os interesses dos centros vendedores e compradores.

A existência de um preço de mercado independente impõe um limite superior ao preço de

² Horngren, Charles T. and Foster, George, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Praticce Hall Internacional Editions Seventh Editin, Englewood Cliffs New Jersey, 1991, pag 865

transferência, pois fica estabelecido que o centro vendedor pode, no máximo, vender a esse preço e o centro comprador deve ser incentivado a comprar internamente.

Alguns problemas podem surgir do uso de preços de transferência baseados no valor de mercado, tais como:

- . Qualquer alteração nos suprimentos podem levar a grandes mudanças nos preços, e o reconhecimento dessas mudanças causará variação nos preços de transferência, resultando em instabilidade nos mecanismos de controle.

- . Fatores que afetam os preço de mercado como quantidade, descontos, canais de distribuição diferenciados, transportes, facilidade de entrega e serviço etc.

O preço de mercado também reflete o resultado de uma barganha entre aquele que tem que aceitar, para que a venda seja efetuada, e aquele que tem que pagar, para que a compra seja feita. Os efeitos da posição relativa de barganha nos preços de mercado têm implicações no selecionamento do preço de transferência. Deve ele favorecer a divisão compradora ou vendedora?

Assim a determinação de um preço justo de mercado para a instituição de um sistema de preço de transferência viável que satisfaça os três critérios que foram estipulados, precisa solucionar os vários problemas mencionados acima. Em muitos casos a solução pode ser alcançada somente em cada caso independentemente. Este processo naturalmente fere o terceiro critério - da preservação da autonomia de cada divisão - e, resulta no estabelecimento do preço negociado.

7.2 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO CUSTO

Em muitos casos, os produtos que são transferidos entre os centros de lucro envolvem mercadorias intermediárias para as quais não existe um preço de mercado. Nestes casos, é necessário que sejam usados preços de transferência baseados no custo.

Um problema comum do uso dos preços de transferência baseados no custo é que ele pode mascarar ineficiências nas atividades do centro vendedor. Por isso é essencial que o preço de transferência seja baseado no custo padrão ao invés de no custo real.

O custo padrão representa quanto deveria custar para produzir um item em vez de quanto custou, desta maneira, as ineficiências que poderão surgir na produção serão excluídas.

Existem várias espécies de preços baseados no custo, os dois mais comumente usados são o custo total e o variável ou marginal.

7.2.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO CUSTO TOTAL

A maior desvantagem do uso do custo total, ou mesmo o custo total mais uma porcentagem de lucro, como preço de transferência, é que este método pode encorajar os gestores a tomarem decisões que não estão baseadas no interesse da firma como um todo.

EXEMPLO: Os dados a seguir estão relacionados ao centro de lucro "A" que vende para o centro de lucro "B" ao custo total mais uma porcentagem de lucro.

CENTRO DE LUCRO	A	B
CUSTO VARIÁVEL	10	30+10

CUSTO FIXO	10	10
MARKUP(50%)	10	25

CUSTO UNITÁRIO TOTAL	30	75

O centro de lucro "B" trata os \$30 provenientes do centro de lucro "A" como um custo variável. Assim, antes do centro de lucro "B" ter uma margem de contribuição (definida como sendo o excesso das receitas de vendas sobre os custos variáveis, que contribuem para cobertura dos custos fixos e para formação do lucro) ele poderá vender seu próprio produto a \$40 a unidade.

É claro que para a firma como um todo, o custo variável total por unidade é \$20. Levando-se em conta que em ambos os centros de custo existe capacidade ociosa, é interesse da firma que o centro de lucro "B" produza e venda para que seja obtido um preço de \$20 ou mais por unidade para seu produto. Se \$40 permanece como sendo o menor preço aceitável, a firma perderá o benefício de uma margem de contribuição que, apesar disso possa ter tido.

Além das limitações do preço de transferência baseado no custo total mencionadas acima, no exemplo, o uso do custo total como base de preço de transferência pode impor uma rigidez na organização que contradiz a racionalidade do estabelecimento do centro de lucro. Os gestores devem ser capazes de controlar todas as determinantes do lucro (preço de venda, volume, custos fixos e variáveis), se eles são responsáveis pelos lucros.

No exemplo dado acima, o gestor do centro de lucro "A" pode achar que a obrigação de vender a um preço de \$20 a unidade para o centro de lucro "B" é uma restrição ao seu produto. Ainda mais que sua produção é também dependente dos volumes de venda requisitados pelo centro de lucro "B". Para alcançar um lucro satisfatório, o gestor deste centro de lucro pode muito bem desejar vender o produto fora da firma, onde ele é capaz de mudar o preço.

Entretanto a rigidez imposta na firma, em virtude da inflexibilidade de um sistema de preço de transferência baseado no custo total, não dá espaço para delegação destas decisões aos centros de lucro.

7.2.2 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADOS NO CUSTO VARIÁVEL

Os preços de transferência baseados no custo variável são dirigidos para superar alguns dos problemas que surgem com o uso de medidas baseadas no custo total.

No exemplo mencionado anteriormente, o centro de lucro "A" transfere ao centro de lucro "B" uma unidade ao preço de \$10. No curto prazo, quando os dois centros de lucro têm capacidade ociosa, o que possibilita ao centro de lucro "B" adotar uma política de preço mais realística que beneficia a organização como um todo. Esta decisão, entretanto, se aplica somente em circunstâncias especiais.

No longo prazo, o preço de transferência baseado no custo variável tem pouco valor para avaliação do desempenho, pois resulta numa perda para a divisão vendedora, e pode prejudicar o grau de motivação que é uma das razões para a descentralização.

Como vimos anteriormente, as políticas de preço, devem ser baseadas no diferencial entre os custos e as receitas totais da companhia afim de que melhores decisões de planejamento

de lucro sejam tomadas. Isto implica que as decisões sobre volumes não sejam determinadas independentemente, mesmo levando em conta a autonomia das divisões.

7.3 PREÇO NEGOCIADO

Qualquer que seja o método adotado para a determinação do preço de transferência, é evidente que alguma forma de negociação de preço deve ser feita entre os gestores dos centros de lucro, para que o sistema de preço de transferência opere satisfatoriamente.

Presume-se que as negociações independentes entre os gestores, produzirão resultados que serão benéficos para a firma, e que a resolução dos conflitos de interesse não deverá resultar em qualquer tendência ao beneficiamento de grupos.

Esta afirmação é provavelmente questionável por várias razões.

Primeiro por que as negociações de preço consomem muito tempo, e podem levar a um desvio do interesse dos gestores do seu próprio trabalho a medida que eles se envolvem com as negociações.

Segundo, os conflitos que sem dúvida ocorrerão poderão levar a recriminações ocasionando a necessidade de intervenção por parte da administração central no arbítrio destes conflitos.

7.4 AS VANTAGENS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Os vários sistemas de preço de transferência abordados parecem possuir problemas e obstáculos, entretanto, estas dificuldades devem ser comparadas com as vantagens que poderão ser alcançadas com a determinação dos centros de lucro.

Além disso, estas dificuldades não são tão grandes que justifiquem o abandono da prática dos preços de transferência para os produtos transferidos entre as divisões.

Para propósitos de controle efetivo na organização, alguns valores dever ser encontrados e atribuídos a cada elemento de entrada e saída.

Sem alguma forma de preço de transferência toda a estrutura da análise interdepartamental entrará em colapso.

Nenhum dos mecanismos de planejamento e controle é perfeito. Este é, certamente, o caso dos preços de transferência. Deve-se reconhecer que não existe um sistema de transferência que se adapte para todos os propósitos necessários.

As limitações encontradas em qualquer sistema de preço de transferência, devem ser reconhecidas, e qualquer resultado obtido deve ser analisado à luz do reconhecimento destas limitações.

BIBLIOGRAFIA

ANTHONY, Robert N., Dearden, John, Govindarajan, Vijay, **Management Control Systems**, Richard D, Irwin INC. Homewood Il. Boston Mass, 1992

FIGUEIREDO, Sandra, Caggiano Paulo, **Controladoria, Teoria e Prática**, São Paulo Atlas, 1992

IUDÍCIBUS, Sérgio, **Contabilidade Gerencial**, quarta edição, São Paulo, Atlas 1987,

HORNGREEN, Charles T. and FOSTER, George, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Pratices Hall Internacional Editions Seventh Editin, Englewood Cliffs New Jersey, 1991,

QUIN, James Brian, MINTZBERG, Henry, JAMES, Robert M. **The Strategy Process**, New Jersey Pentice Hall, 1992.

(*) **Sandra Figueiredo** é mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade São Paulo/USP; professora do Curso de Contabilidade da Universidade de Fortaleza/UNIFOR, autora do Livro Controladoria Teoria e Prática publicado pela Editora Atlas; Diretora Presidente da primeira seção regional do Instituto Brasileiro dos Contadores IBRACON.

Obs: Este artigo foi apresentado no I Encontro Nordestino de Contabilidade em Recife Pernambuco em 1993.