

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**ANÁLISE DA GESTÃO INTERNA DE UMA ORGANIZAÇÃO
SOB A ÓTICA DE CENTROS DE LUCRO
"STEWART BOX COMPANY": UM ESTUDO DE CASO**

VERÔNICA DE MIGLIO MOURA

Florianópolis
Setembro / 1998

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**ANÁLISE DA GESTÃO INTERNA DE UMA ORGANIZAÇÃO
SOB A ÓTICA DE CENTROS DE LUCRO
"STEWART BOX COMPANY": UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: Verônica de Miglio Moura

Matrícula: 9410342-9

Orientador: Prof. Joisse Antonio Lorandi, M.Sc.

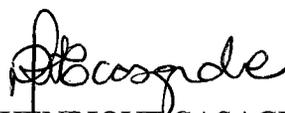
Florianópolis
Setembro / 1998

**ANÁLISE DA GESTÃO INTERNA DE UMA ORGANIZAÇÃO
SOB A ÓTICA DE CENTROS DE LUCRO
"STEWART BOX COMPANY": UM ESTUDO DE CASO**

Autor: Acadêmica **VERÔNICA DE MIGLIO MOURA**

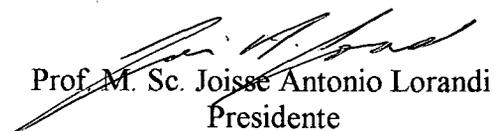
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,50 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo denominados.

Florianópolis, setembro de 1998.



Prof. MARIA DENISE HENRIQUE CASAGRANDE
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca examinadora:



Prof. M. Sc. Joisse Antonio Lorandi
Presidente



Prof. Silvio Lehmkuhl Meyer
Membro



Prof. Alexandre Zoldan da Veiga
Membro

AGRADECIMENTOS

Primeiro que tudo e todos, agradeço a Deus por ter me dado o bem mais valioso, a vida, a qual me permitir estar concluindo não só esta pesquisa como o curso de Ciências Contábeis nesta Universidade.

Agradeço a minha Mãe e a minha Avó, Severa Miglio e Eunice Miglio, por todo o amor e carinho com que aceitaram minha opção e pelo apoio que tive nestes cinco anos, sem elas hoje não estaria aqui e qualquer coisa que diga ou escreva será pouco para expressar o meu amor.

Sem a presença de amigos muito importantes que estiveram ao meu lado durante os últimos cinco anos, não seria possível ter me dedicado a esta pesquisa, logo agradeço a *Cristianne Martins, Larissa Coelho, Patrícia Wagner e Cristiane Boing*, e também a todos os amigos que de perto ou a distância, me fazem sentir especial.

Ao meu namorado, Clóvis, um especial agradecimento pela paciência e incentivo que sempre teve ao meu lado, sendo parte de mais este momento da minha história.

Enfim, agradeço a todos os professores que durante o curso fortaleceram meu interesse pelas Ciências Contábeis, em especial ao Prof. Joisse Lorandi por ter acreditado no meu empenho e vontade de chegar mais perto de um sonho, que em breve se tornará realidade.

***"O que as pessoas
recolhem como fruto de
seus esforços é
conseqüência de metas
traçadas, de sua
dedicação, de sua fé, de
sua disciplina e
principalmente de sua
capacidade de buscar o fim
a que se propuseram."***

(Autor Desconhecido)

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1

1. Introdução	1
1.1. Considerações Iniciais	1
1.2. Problemática	2
1.3. Objetivos	3
1.3.1. Objetivo Geral	3
1.3.2. Objetivo Específico	3
1.4. Metodologia	4
1.4.1. Metodologia Aplicada	4
1.4.2. Limitações da Pesquisa	4
1.5. Organização do Trabalho	5

CAPÍTULO 2

2. Revisão Bibliográfica	6
2.1. Controladoria	6
2.1.1. O Papel do <i>Controller</i>	9
2.2. Divisionalização, Centros de Responsabilidade e Centros de Lucro	10
2.3. Classificação e Comportamento dos Custos	12
2.4. Custo Padrão e Custos Controláveis	14
2.5. Preço de Transferência	16

CAPÍTULO 3

3. Estudo do Caso	22
3.1. Apresentação da Empresa	22
3.2. Sistema Contábil	25
3.3. Programação	25
3.4. Preparação do Orçamento	27
3.5. Preços dos Produtos	28
3.6. Relatórios	29

<i>CAPÍTULO 4</i>	
4. Análise do Caso	33
<i>CONCLUSÕES</i>	38
<i>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i>	40
<i>ANEXOS</i>	
TABELA 1	42
TABELA 2	43

1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo abordará algumas considerações que devem ser analisadas para o presente estudo, além dos objetivos que se pretende alcançar e da metodologia utilizada.

1.1. Considerações Iniciais

Por que escolhi a Controladoria como tema de estudo?

Acima de tudo pela vontade de conhecer mais sobre este assunto, em seguida pela importância que tem hoje um *Controller* (ou Controlador) dentro das organizações.

No contexto atual, percebe-se a gradativa evolução da Contabilidade Gerencial em relação a Contabilidade Financeira. Isto ocorre devido a mudanças no mercado as quais os Contabilistas devem adaptar-se.

A Contabilidade Financeira continua a existir e jamais perderá sua importância, visto que é fonte para a Contabilidade Gerencial e para a Administração.

Não é fácil identificar em que ponto diferencia-se a Contabilidade Financeira da Contabilidade Gerencial, mas um dos pontos que distingue um Contabilista Gerencial dos demais profissionais ligados à área contábil é o tratamento dispensado pelo mesmo às análises dos relatórios e demonstrações gerados pela Contabilidade Financeira.

"Um contador gerencial, pelo visto, deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive com conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos. [...], acima de tudo, deve saber observar como os administradores reagem à forma e ao conteúdo dos relatórios contábeis" (IUDÍCIBUS, 1986, p. 17).

Diante do conjunto de conhecimentos que envolve a Controladoria, é notável o interesse pelo tema, em especial como um tema atrativo, atual e essencial para de fato o profissional de Ciências Contábeis ampliar seus horizontes.

Atualmente, empresa alguma permite-se ignorar os acontecimentos externos, pois a mesma encontra-se inserida em um ambiente ao qual ela deve inteirar-se de forma a não ser rejeitada pelo mesmo. É evidente a interdependência das empresas entre si, com a comunidade e com o governo.

A questão que se apresenta é qual a melhor forma de aplicar um sistema de planejamento e controle dentro de uma estrutura organizacional divisionalizada. Este trabalho será desenvolvido como um estudo de caso, no qual analisa-se vários processos de abordagem de transferências internas da empresa, ou seja, os fornecimentos entre divisões.

1.2. Problemática

Uma vez levantada a questão da função do *Controller* dentro de uma empresa departamentalizada, tem-se o confronto com o caso da "Stewart Box Company".

A Stewart Box Company é uma indústria de caixas de papelão e outras embalagens para produtos de consumo. As caixas são produzidas na fábrica de caixas da companhia. A matéria-prima para a fábrica – o papelão – é produzida na fábrica de papelão da companhia, que fica próxima a fábrica de caixa.

Atualmente cada uma das fábricas (de caixa e de papelão) é tratada com centros de lucro responsáveis não só pela produção, mas também pelo marketing e demais processos a elas inerentes, tornaram-se então unidades de uma divisionalização.

Tanto a fábrica de caixas, como a de papelão realizam vendas externas, porém ocorre ainda transferências da fábrica de papelão para a de caixas.

O *Controller* da companhia é responsável pelo processo orçamentário anual. Suas estimativas são discutidas diretamente com o Vice-Presidente de Marketing e o Sr. Stewart, o Presidente da companhia.

A definição do preço é um elemento crucial nas táticas de marketing da companhia, assim como a determinação do preço de transferência.

Diante dos fatos expostos acima, a problemática consiste em um estudo do caso, analisando os centros de lucro, os preços de transferência e conseqüentemente o reflexo no resultado das divisões envolvidas.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho consiste na análise da gestão interna da "Stewart Box Company", no que se refere a centros de lucros, preços de transferência e avaliação dos resultados de cada divisão.

1.3.2. Objetivo Específico

O objetivo específico que irá permear o presente estudo é pesquisar a formação do preço de transferência, estrutura de cada divisão quanto ao grau de autonomia nas decisões e a influência dos custos controláveis e não-controláveis na avaliação de resultados.

1.4. Metodologia

1.4.1 Metodologia Aplicada

O encaminhamento da presente pesquisa caracteriza-se pela escolha do estudo de caso – um método que visa a descoberta e retratar a realidade.

"O estudo de caso é o estudo de um caso, seja ele simples e específico, [...] ou complexo e abstrato [...]. O caso é sempre bem delimitado devendo ter seus contornos claramente definidos no desenrolar do estudo [...] pode ser similar a outros, mas é ao mesmo tempo distinto, pois tem um interesse próprio, singular. [...] O interesse, portanto, incide naquilo que ele tem de único, de particular, mesmo que posteriormente venham a ficar evidentes certas semelhanças com outros casos ou situações."
(LÜDKE e ANDRÉ, 1986, p. 17).

O estudo de caso, oferece possibilidades de comparações com situações sobre uma perspectiva qualitativa, porém ao se analisar as contribuições do mesmo, passa a ser único.

1.4.2. Limitações da Pesquisa

Neste estudo analisa-se o caso da "Stewart Box Company", no entanto pode ocorrer que os dados obtidos quanto a estrutura da companhia, seu sistema contábil, seus relatórios e informações quanto as suas estratégias não sejam suficientes.

No decorrer da pesquisa surgiram lacunas e variáveis, as quais não foram explanadas no caso, que poderiam ter interferido nos resultados. Contudo, acredita-se que com a revisão bibliográfica e análise das informações obtidas chega-se a conclusões fundamentadas.

1.5. Organização do Trabalho

O presente estudo está dividido em quatro capítulos estruturados da seguinte forma:

O primeiro capítulo contém as considerações iniciais pertinentes a pesquisa, definição da problemática, descrição dos objetivos a serem alcançados e da metodologia aplicada.

No segundo capítulo discorreremos alguns conceitos que serão utilizados na análise do caso em questão.

O terceiro capítulo apresenta o caso a ser estudado, com detalhes inerentes a estrutura organizacional da empresa analisada.

Constam no quarto capítulo as análises do caso propriamente ditas, onde são apresentadas as sugestões pertinentes ao estudo.

Em seguida apresentam-se as conclusões inerentes ao estudo de caso realizado.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para o desenvolvimento do presente estudo necessita-se de alguns conceitos referentes a Contabilidade Gerencial de Custos e a Controladoria, os quais analisam-se a seguir.

2.1. Controladoria

Para o profissional na área Gerencial ter êxito em sua função é necessário que ele tenha conhecimentos não apenas contábeis, mas também de Administração Financeira e Economia, para que possa então ser um *Controller*.

Controller é como na prática chama-se o profissional de Ciências Contábeis que atua na área Gerencial.

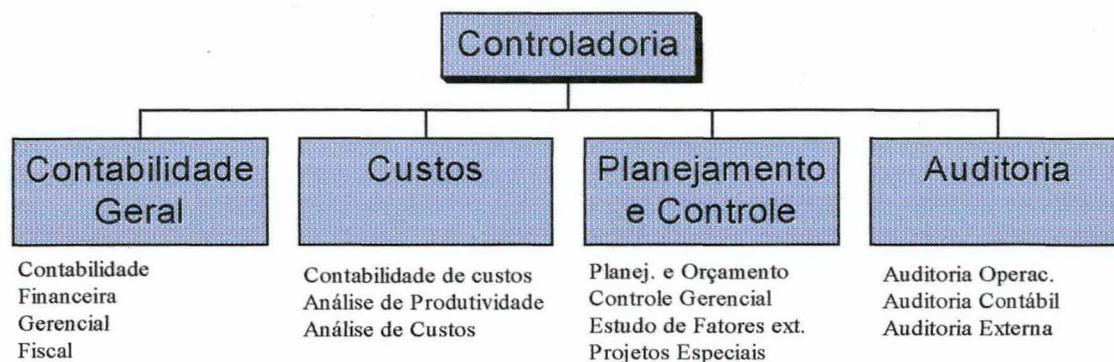
"A tarefa da controladoria requer a aplicação de princípios sadios que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final" (TUNG, 1993, p. 34).

É atribuição do *Controller* o planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa. Esta função ele exercerá através de sistemas de orçamento, auditoria, análise de custos, informações econômico-financeiras, entre outros.

Sendo o *Controller* responsável em apoiar a Administração quanto ao planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa, temos que o enfoque de suas ações e relações são internas, enquanto que a Administração Financeira caracteriza-se por contatos e negociações externas.

Segundo RICCIO (1995), a representação de um comitê executivo de planejamento e controle de uma empresa seria dado por:

ORGANOGRAMA BÁSICO



A contabilidade Financeira e a de Custos fornecem a maior parte das informações necessárias para o planejamento e controle, uma vez que geram os dados internos a serem analisados.

Para que a empresa tenha perspectivas a longo prazo é necessário que haja o confronto entre suas variáveis internas e externas, o que caberá, de forma ampla, a Administração Geral, como podemos observar no organograma acima apresentado.

Verifica-se no presente estudo a aplicação da Controladoria, entrelaçada a Administração, dentro de uma organização.

A estrutura das organizações sofreu modificações com o passar dos séculos, desde a Revolução Industrial, no século XIX. A atual tendência das grandes empresas é a descentralização e diversificação das operações o que aumenta a importância da interação operacional e econômica entre os seus segmentos.

Deve ficar claro que o planejamento e controle de resultados realizados pelo *Controller* não será um substituto de uma boa Administração Geral, nem será capaz de corrigir os erros de uma administração ineficiente. A administração deve estar firmemente comprometida com a organização. Segundo WELSCH, os princípios mais importantes do planejamento e controle de resultados são:

- "a) Envolvimento administrativo.**
- b) Adaptação organizacional.**
- c) Contabilidade por áreas de responsabilidade.**
- d) Orientação para objetivos.**
- e) Comunicação integral.**
- f) Expectativas realistas.**
- g) Oportunidade.**
- h) Aplicação flexível.**
- i) Reconhecimento do esforço individual e do grupo.**
- j) Acompanhamento." (WELSCH, 1996, p. 50).**

a) O envolvimento administrativo pressupõe a aderência dos gerentes à filosofia , crença e valores da empresa.

b) A adaptação organizacional é a necessidade de compatibilização entre a estrutura organizacional e a atribuição de autoridade dentro da empresa.

c) Deve existir um sistema de contabilidade adaptado às responsabilidades de cada segmento dentro da estrutura organizacional.

d) Os sistemas de orçamento e planejamento devem ser elaborados no sentido de atender as metas e objetivos da empresa.

e) Para que haja uma efetiva comunicação é necessário que todos os níveis da estrutura organizacional possuam a mesma noção de responsabilidades e objetivos.

f) Os valores no planejamento e controle de resultados devem ser elevados, no entanto compatíveis com a realidade da empresa e seu ambiente devendo evitar-se tanto um conservadorismo exagerado, quanto um otimismo exacerbado.

g) Segundo o Princípio da Oportunidade, todos os projetos da empresa devem ter um calendário definido, com data de início e fim das atividades previamente estabelecidos.

h) Nenhum projeto deve ser considerado uma “camisa-de-força”, deve existir flexibilidade na execução dos planos para permitir o aproveitamento de oportunidades favoráveis, mesmo que as mesmas não estejam incluídas no orçamento.

i) Para manter a motivação dos administradores é necessário que haja o reconhecimento do esforço individual e do grupo, tendo em vista que a dignidade pessoal é um aspecto importante do processo de administração.

j) Deve existir o acompanhamento de cada projeto com o intuito de identificar tanto desempenhos favoráveis quanto desfavoráveis com três objetivos;

- no caso de desempenho inferior, dar início a ações corretivas de sentido construtivo;
- no caso de desempenho favorável, para reconhecê-lo e possivelmente permitir a transferência de conhecimentos a áreas semelhantes; e
- criar condições de melhor planejamento e controle no futuro, aperfeiçoando assim o processo de tomada de decisões.

2.1.1. O Papel do *Controller*

“Por se tratar de uma atividade relativamente nova no Brasil é muito natural que ainda parem muitas dúvidas sobre o papel do *Controller*. A integração entre padrões, orçamentos e contabilidade, principais instrumentos de mensuração à disposição do *Controller*, também constitui ainda apenas um dogma, tanto entre acadêmicos como profissionais.”
(NAKAGAWA, 1993, p. 13)

Segundo ANTHONY e DEARDEN (1980, p. 44) *Controller* é a “pessoa que é responsável pelo desenho e operação de um sistema de informações formal da organização”. Enquanto que, para HORNGREN (1985, p. 9) “o título de *Controller* se aplica a diversos cargos na área de contabilidade, cujo o nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para outra.”

“Em algumas empresas o *Controller* é pouco mais que um guarda-livros ‘melhorado’ que compila dados basicamente para fins relatoriais externos [...]. Em quase todas as empresas o *Controller* tem uma posição entre estes dois extremos. Por exemplo, sua opinião sobre as implicações tributárias de certas decisões administrativas pode ser ponderada cuidadosamente. No entanto, sua opinião sobre outros aspectos destas decisões pode não ser procurada.” (HORNGREN, 1985, p. 9).

Na prática o *Controller* deveria realmente controlar. Fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes ao planejamento e controle da organização de acordo com as informações (de caráter relevante) da mesma, o *Controller* exerce forte influência sobre a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos da organização, isto é, ele possui a função de fazer com que os recursos disponíveis sejam aplicados para a otimização dos resultados da empresa.

2.2. Divisionalização, Centros de Responsabilidade e Centros de Lucro

Para que uma empresa seja bem sucedida é necessário que a mesma estruture seu quadro funcional, seus produtos máquinas e equipamentos de uma maneira que possa otimizar os resultados.

A divisionalização é o processo pelo qual os órgãos da empresa são criados e divididos de uma forma que mostre as suas necessidades principais, racionalizando seus processos e dividindo as atribuições de acordo com as habilidades de seus colaboradores e atividades operacionais correspondentes. Estas subunidades,

segundo WELSCH (1996, p. 33), podem ser centros de custos, centros de lucro ou centro de investimento.

"Por definição, ela (a contabilidade por responsabilidade) é um sistema contábil feito sob medida para a organização, de uma maneira que os custos são acumulados e relatados por níveis de responsabilidade da organização. Cada área supervisória na organização é debitada somente com os custos pelos quais for responsável e sobre os quais tiver controle." (HIGGINS in HORNGREN, 1978, p. 344).

Para MARTINS (1996, p. 262) "Custeio por Responsabilidade é [...] a separação dos custos incorridos pelos diferentes níveis de responsabilidade."

A contabilidade por responsabilidade acumula e relata custos de maneira que cada divisão é debitada somente por seus custos controláveis. Segundo HORNGREN (1978, p. 429) "as idéias básicas da contabilidade por áreas de responsabilidade foram estendidas para abarcar os centros de lucro".

Segundo ANTHONY e DEARDEN (1980, p. 211), o processo de divisionalização ocorre quando uma organização "é convertida numa em que cada uma das unidades maiores da organização é responsável não só pela produção, como também pelo marketing de um produto ou uma família de produtos."

Percebe-se que o processo de divisionalização ocorre para delegar autonomia para as divisões da empresa. Cada divisão é tratada quase como uma entidade independente e são avaliadas como centros de responsabilidade, pois, devido a autonomia, o gerente de divisão é responsável tanto pelo processo de marketing como pela produção da divisão, controlando elementos que afetam diretamente a sua divisão.

Para ORNSTEIN (1983, p. 6) "entende-se por *Centro de Lucros* um segmento (divisão, setor, departamento, etc.) de uma empresa descentralizada, que possui certa autonomia operacional e que tem administração própria, tanto gerencial como comercial."

Segundo HORNGREN (1978, p. 429) "um centro de lucro é um segmento da empresa, geralmente chamado divisão, que é responsável tanto por despesas quanto por receitas. Na verdade, estas divisões são consideradas como empresas independentes."

Nota-se aqui uma pequena diferença quanto a autonomia dos centro de lucros, para HORNGREN (1978) as divisões são como "empresas independentes", enquanto para ORNSTEIN (1983) existe "certa autonomia operacional", ou seja, não é totalmente independente. Baseando-se nestes conceitos, entende-se que o Gerente de cada divisão deve ter autonomia para decisões internas, porém, sempre respeitando a política da companhia.

Para ANTHONY e DEARDEN (1980, p. 213) "o gerente divisional teria que ser tão autônomo quanto o presidente de uma companhia independente. De forma prática, porém, tal autonomia não é exequível". Este limite caracteriza uma das restrições sobre a autoridade divisional muito comum, que é a de que as divisões devem se adaptar aos sistemas contábil e de controle de gerenciamento da companhia.

2.3. Classificação e Comportamento dos Custos

Os custos são classificados como custos Diretos e Indiretos e comportam-se em relação ao volume de produção como sendo Fixos ou Variáveis.

A classificação decorre da possibilidade de alocação de cada custo ao produto. E seu comportamento refere-se a sua variabilidade conforme a quantidade produzida. Observa-se a seguir alguns conceitos relacionados a classificação e ao comportamento dos custos.

Custo Direto:

“... são os gastos industriais que podem ser alocados direta e objetivamente aos produtos” (PADOVEZE, 1996, P. 216)

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas) de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida”(MARTINS, 1996, P. 52)

Custo Indireto:

“... são os gastos industriais que não podem ser alocados direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional” (PADOVEZE, 1996, P. 216)

“... não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.)”(MARTINS, 1996, P. 53)

Custos Fixos:

“... que tendem a manter-se constantes nas alterações das atividades operacionais [...]. [...] tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção. Assim os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou venda, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos” (PADOVEZE, 1996, p. 217)

“... são os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade ...”(MARTINS, 1996, P. 52)

Custos Variáveis:

“São assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades” (PADOVEZE, 1996, p. 217)

“São os custos que têm seu valor determinado em função de oscilações na atividade”(MARTINS, 1996, p. 56)

Percebe-se nos conceitos acima expostos que os autores citados apresentam definições semelhantes quanto a classificação e ao comportamento dos custos.

Custos diretos são aqueles que pode-se distinguir quanto a sua alocação ao produto e custos indiretos são os que, muitas vezes, referem-se a mais de um produto ou departamento, sendo necessário que seja feito um rateio para apropriá-los.

Custos fixos são aqueles que independem da quantidade produzida, permanecendo seu valor inalterado. Enquanto que os custos variáveis dependem da quantidade produzida, tendo seu valor determinado por unidade.

2.4. Custo Padrão e Custos Controláveis

Para o *Controller* realizar o papel de planejamento e controle, o custo padrão é peça fundamental para determinar suas estratégias futuras e analisar os resultados obtidos comparativamente aos padrões pré-estabelecidos. Transcreve-se a seguir a definição de custo padrão.

"... diz respeito ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc. É um valor que a empresa considera difícil, mas não impossível." (MARTINS, 1996, p. 267).

MARTINS (1996, p. 269) acrescenta ainda que "As pessoas responsáveis pela análise das diferenças entre Padrão e Real, conscientes de que aquele é passível de ser obtido, estarão provavelmente interessados na averiguação das divergências e sua eliminação."

Segundo NAKAGAWA (1993) os princípios que norteiam um sistema de padrões são:

- **"o custo-padrão é o custo certo: desde que os padrões são elaborados cientificamente, realmente o custo-padrão é o custo certo, ou, como diz HENRICI, o custo que 'deveria ser';**

- *deverá haver só um custo padrão para cada produto*: este princípio, na verdade, é um corolário do anterior, já que realmente só pode haver um custo certo para cada produto;
- *os padrões precisam ser atualizados*: este princípio se justifica não só pela aplicação da filosofia de planejamento adaptativo, mas também porque, se não forem atualizados, deixarão de ser o custo certo;
- *as variações não são repassadas*: considerando-se os padrões como custo certo, suas variações são de responsabilidade das áreas onde ocorreram; aplica-se aqui o princípio da *accountability*;
- *custo-padrão (+ -) variações = custo real*: este princípio compatibiliza o sistema de padrões com o princípio do custo como base de valor e satisfaz a convenção da objetividade.” (NAKAGAWA, 1993, p. 66)

Outro fator importante a ser analisado são os custos controláveis, que, de acordo com MARTINS (1996, p. 262), são aqueles “que estão diretamente sob responsabilidade e controle de uma determinada pessoa cujo desempenho se quer analisar e controlar, e os Não controláveis estão fora dessa responsabilidade e controle.”

Segundo HORNGREN (1978, p. 351) "custos controláveis são os diretamente influenciados por um gerente dentro de determinado período". Diante dos conceitos citados, deduz-se que caberá ao *Controller* definir junto a cada Gerente quais os custos controláveis de cada departamento, o que irá influenciar inclusive na formação do preço de transferência e de venda, e na avaliação do desempenho da divisão.

Quando da elaboração dos relatórios para avaliação de centros de responsabilidade, de acordo com ANTHONY e DEARDEN (1980, p. 220), deve-se trabalhar com duas medidas de lucratividade: (a) desempenho de gerenciamento e (b) desempenho econômico. No momento da preparação do relatório de avaliação do gerente como pessoa, deve-se atribuir a este somente os custos e receitas sobre os quais ele tenha controle ou que possa ter influência sobre; e quando da avaliação do centro de lucro como unidade econômica deve-se atribuir todos os gastos inerentes a unidade.

2.5. Preço de Transferência

Transferências são as transações que ocorrem entre os segmentos de uma empresa divisionalizada. Segundo ORNSTEIN (1983) “essas transferências formam uma parcela significativa do volume total de operações, de maneira que, em consequência, os valores atribuídos às transferências exercem uma grande influência sobre os réditos apurados pelas Divisões.”

Para ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 236) preço de transferência é o “valor alocado na transferência de mercadorias ou serviços entre dois ou mais centros de lucro”.

Quando ocorre transferência entre os segmentos de uma empresa, dificulta-se a avaliação do desempenho da mesma, pois o preço de transferência influencia tanto nos lucros da unidade que fornecer, quanto no da que receber o produto, já que ambas apresentam receitas, despesas e resultados. Os réditos apurados decorrentes das transferências, segundo ORNSTEIN (1983), servem para :

- avaliação de ‘performance dos Centros de Lucro e de seus administradores;
- determinação da rentabilidade dos Centros de Lucro;
- decisões sobre investimentos nas Divisões;
- decisões organizatórias e seleção de pessoal;
- cálculo de preços de venda, ofertas;
- etc.” (ORNSTEIN, 1983, p. 6)

Um sistema para determinar o preço de transferência precisa motivar os gerentes divisionais a agir como se fossem os diretores de companhias independentes, porém, além disso, precisam agir em prol da empresa como um todo, acima de suas divisões.

Ainda para ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 236) quando existem transferências entre os segmentos de uma organização “primeiro, deve ser decidido

aonde o produto vai ser comprado de um vendedor externo [...]. Segundo, é necessário determinar um preço de transferência.”

De acordo com HORNGREN (1978, p. 443) "há duas alternativas básicas para estabelecer preços de transferência intra-empresa: alguma versão de custo ou alguma versão de mercado". No caso da "Stewart Box Company", o preço de transferência é estabelecido como custo-padrão mais uma taxa padrão de retorno sobre os ativos empregados na fábrica de papelão.

Ainda para HORNGREN (1978, p. 445), "os preços de mercado estabelecem o teto dos preços de transferência". Revisando os custos controláveis e posteriormente o custo-padrão, pode-se verificar a eficácia do método por uma divisão, do contrário seria mais vantajoso adquirir matéria-prima no mercado externo.

O cálculo do preço de transferência com base no Preço de Mercado, segundo ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 236), é a melhor base para os preços de transferência.

De acordo com HORNGREN (1978, p. 445), "a utilidade do preço de mercado depende da disponibilidade de cotações fidedignas de preço de outros fabricantes.”

ORNSTEIN (1983) refere-se a três grupos de procedimentos para determinação do preço de transferência:

- “1) - técnicas orientadas no Preço de Mercado;
 - 2) - técnicas orientadas no Custo; e
 - 3) - preços de Transferências obtidos por negociações.”
- (ORNSTEIN, 1983, p. 7)

Para ORNSTEIN (1983) o primeiro grupo, técnicas orientadas no preço de mercado, divide-se em: preço ajustado de mercado, preço real de mercado e preço final de mercado.

No método do preço ajustado de mercado o preço de transferência “nunca será idêntico ao primeiro” (ORNSTEIN, 1983, p. 7), pois o preço de mercado inclui despesas que não incidem sobre a transferência, como impostos, despesas com vendas e despesas financeiras.

Quanto ao método do preço real de mercado, ORNSTEIN (1983, p. 8) analisa-o como sendo:

“... o preço de mercado sem nenhum abatimento ou ajuste [...]. A aplicação deste critério se restringe aos casos em que não mais se lida com divisões e sim com empresas semi-autônomas, com personalidade jurídica própria (empresas particulares), e particularmente para o caso de transferências entre empresas situadas em países diferentes, ligadas a uma mesma multinacional.” (ORNSTEIN, 1983, p. 8).

No método do preço final de mercado “baseia-se o cálculo no preço que a empresa consegue realizar pela venda do produto final. [...]. Essa situação é típica para conglomerados empresariais que dispõem de uma rede distribuidora, de varejos, ou então de um setor semi-autônomo de exportação (trading)” (ORNSTEIN, 1983, p. 8)

Para ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 237) os “preços de mercado podem algumas vezes serem obtidos através de cotações de fornecedores externos. É necessário muita cautela com esta prática, mesmo que, a chance de um negócio vantajoso para o vendedor externo seja pequena.”

Ainda para ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 237) o sistema de determinação do preço de transferência com base no preço de mercado “requer pouco tempo do *staff* central na disputa da fixação de preços ou recursos entre as divisões.”

Verifica-se que os autores supracitados referem-se ao método do preço de mercado como sendo a melhor maneira de avaliar as transferências internas, desde que haja ajustes quanto aos interesses da corporação como um todo.

Caso o preço de mercado não esteja disponível, existe a opção de calcular o preço de transferência com base no seu custo adicionado a uma margem de lucro.

Segundo ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 237-238) “na determinação de um sistema de preço de transferência a base de custo, é necessário decidir duas coisas: primeiro, o método para calcular os custos e segundo, o lucro marginal que será adicionado ao custo. [...] Em geral, o preço de transferência deve ser baseado no custo padrão.”

O componente do lucro no preço de transferência com base no custo, de acordo com ANTHONY & DEARDEN (1980, p. 238), será a “percentagem da média da margem de lucro externo ao custo padrão”, caso a divisão realize vendas ao consumidor externo e a divisão interna. Caso a divisão não venda a consumidores externos, ou se as vendas externas não são comparáveis com as vendas internas, “é necessário estimar uma margem de lucro competitiva” (p. 238).

De acordo com HORNGREN (1978, p. 443), quando o preço baseado em custos ou em custos mais uma margem “dão preços que, em média, se aproximam razoavelmente dos preços de mercado, são justificados por serem práticos, convenientes, claros, justos e compreensíveis - razão principal para sua ampla utilização.”

De acordo com ORNSTEIN (1983), existem vários critérios para determinar o preço de transferência com base no custo:

- custo de produção;
- custo total;
- custo direto;
- custo histórico;
- custo de reposição; e

•custo padrão.

“Combinando essas classificações, teríamos teoricamente nove versões de custo, que poderão ser empregadas para a formação de um preço de transferência” (ORNSTEIN, 1983, p. 9)

Abordaremos aqui apenas quatro critérios segundo ORNSTEIN (1983).

1) Custo de produção como base para fixação do PT

Este método baseia-se no custeio por absorção. O autor propõe que sejam utilizados os preços de reposição dos insumos para uma “melhor avaliação do desempenho das divisões envolvidas” (p. 9).

2) Custo total como base para fixação do PT

O custo total de uma divisão seria formado pelo custo de produção (acima caracterizado) mais uma parcela destinada a cobrir as despesas administrativas da divisão, podendo ser definida como uma taxa de incidência adicional.

3) Custo padrão como base para fixação do PT

“O preço de transferência (PT) deve ser igual ao custo padrão variável (CPV) mais a margem de contribuição, abandonada pela empresa quando um segmento vende internamente. A margem de contribuição abandonada unitária denomina-se ‘margem de contribuição perdida’ (MCP).”

$$PT = CPV + MCP$$

(BENKE & EDWARDS *in* ORNSTEIN, 1983, p. 10)

Para ORNSTEIN (1983, p. 10) este método apresenta o inconveniente de ser necessário “estimar o valor da margem de contribuição perdida”, pois para tal seria preciso um preço de mercado bem definido.

4) Custo mais margem como base para fixação do preço de transferência

A margem adicionada ao custo poderá ser calculada mediante um “mark-up”, uma taxa de retorno sobre o investimento, uma contribuição marginal ou outro tipo de margem a critério da organização.

Por último tem-se o preço de transferência negociado entre os executivos ou administradores do centro de lucro, o qual, de acordo com ORNSTEIN (1983), é o “último recurso, a ser empregado somente nos casos onde não exista mercado efetivo ou simulado para os produtos, ou então onde há grande insegurança na determinação dos custos” (p. 11).

Analisando o exposto, tem-se que o método mais adequado para cálculo do preço de transferência entre centros de responsabilidade é o com base nos preços de mercado. Sendo considerado sempre o preço de venda líquido, sem os impostos incidentes sobre o mesmo, pois nas transferências internas não existe incidência dos mesmos.

O preço de transferência internas interfere diretamente nos réditos apurados por cada centro de lucro. Conseqüentemente interfere na avaliação do desempenho econômico e do gerenciamento da divisão. Sendo assim é um fator motivacional para o gerente da divisão.

Uma vez que as transferências internas geram um resultado diferente do qual seria alcançado com vendas externas, o desempenho do gerente divisional seria comprometido quando sua avaliação fosse comparada ao gerente da divisão que realiza somente vendas externas.

A avaliação de centros de responsabilidade de uma corporação deve ser realizada de forma igualitária para que não comprometa a motivação dos indivíduos participantes das organização. Nesse contexto o preço de mercado poderia ser considerado como o ideal, levando em conta a necessidade de se avaliar o resultado de cada centro e a eficácia da gerência.

3. ESTUDO DO CASO

Este capítulo descreve o caso da Stewart Box Company, extraído do livro Management Control Systems, preparado sob a direção dos professores Robert N. Anthony e John Dearden, da Harvard University, Graduate School of Business Administration (1980).

Todos os direitos são reservados à Richard Irwin Inc. e a tradução foi feita, mediante permissão, por Luiz Gonzaga Barbosa Pires, da COPPEAD - Universidade Federal do Rio de Janeiro (RJ - Brasil). R. D. Irwin não se responsabiliza pela precisão da tradução.

São apontadas aqui algumas considerações quanto a organização da empresa como um todo e de seus centros de responsabilidade.

3.1. Apresentação da empresa

A Stewart Box Company era uma indústria bem sucedida de caixas de papelão e outras embalagens para produtos de consumo. As caixas eram produzidas na fábrica de caixas da companhia. A matéria-prima para a fábrica de caixas – papelão – era produzida na fábrica de papelão da companhia, próxima da fábrica de caixas. O complexo industrial também incluía um depósito de 60.000 pés quadrados onde as ordens terminadas eram armazenadas aguardando entrega. A companhia tinha aproximadamente 425 empregados, em 1979. Robert Stewart, o presidente, era também um grande acionista.

A companhia comercializava seus produtos num raio de cerca de 500 milhas de sua fábrica que estava localizada numa cidade razoavelmente pequena.

Possuía sete técnicos de venda, que eram remunerados com base em um salário nominal, mais comissão. Na área de marketing haviam seis outras pessoas, incluindo três que preparavam cotações de preços para prováveis clientes, de acordo com as especificações obtidas dos mesmos. A companhia tinha uma excelente reputação pela qualidade dos produtos e dos serviços aos clientes.

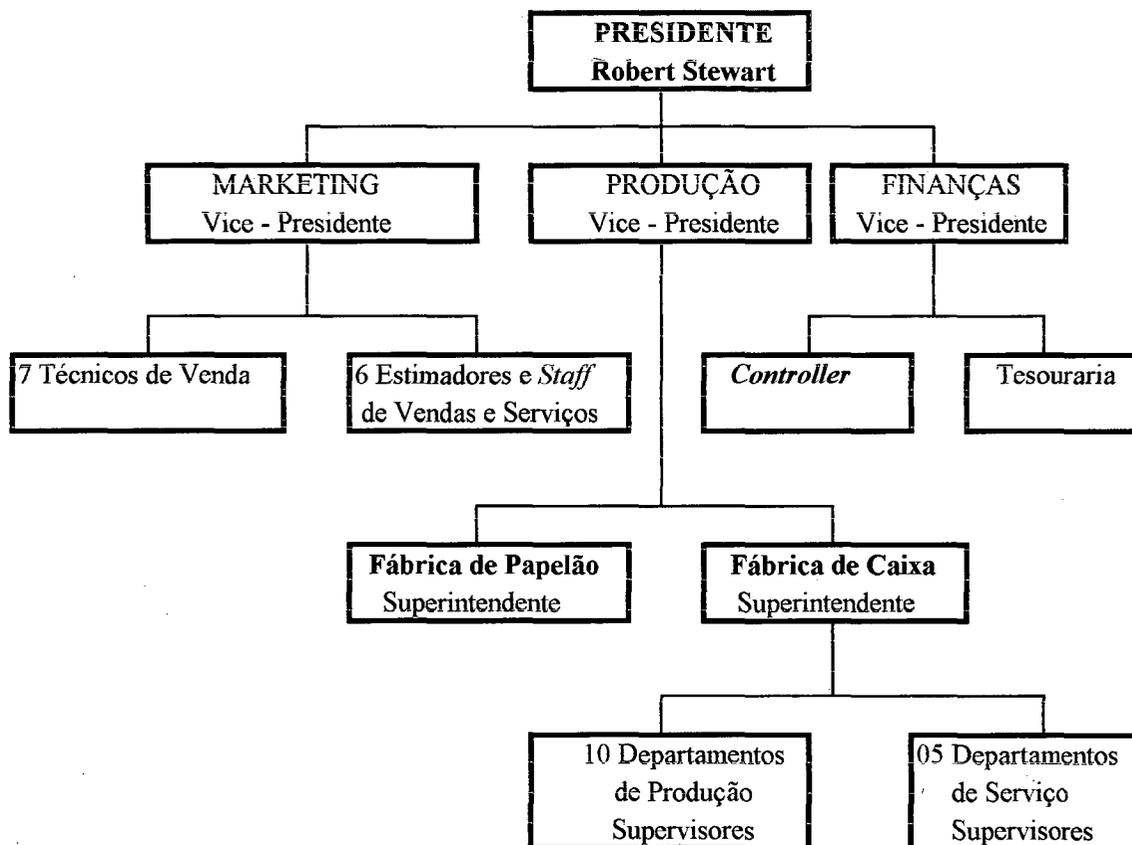
A indústria de caixas de papelão era caracterizada por uma forte competição induzida pela capacidade ociosa que existe na maioria das fábricas. Por causa disto, a competição por grandes pedidos era particularmente acirrada e a redução de preços era comum. Stewart ajustou-se a esta competição, projetando caixas especiais segundo as especificações dos clientes, antecipando ativamente as necessidades dos mesmos e cumprindo rigorosamente as datas de entrega.

O processo de produção requeria que a fábrica de papelão operasse continuamente em três turnos para a máxima eficiência, mas a fábrica de caixas trabalhava em média um turno e meio por dia.

Um organograma parcial é apresentado no ANEXO 1. Tanto a fábrica de papelão como a fábrica de caixas eram centros de lucro. A fábrica de caixas era composta de dez departamentos de produção, consistindo cada um de uma impressora ou um grupo de impressoras semelhantes e equipamentos associados, cada um chefiado por um supervisor. Havia cinco departamentos de serviço que desempenhavam funções tais como a produção de tintas de impressão, o controle de qualidade e armazenamento de materiais e produtos; cada qual encabeçado por um supervisor. Cada um destes 15 departamentos era um centro de custo. Os dez departamentos de produção eram centros de custo de produção e os cinco departamentos de serviço eram centros de custo de serviço.

ANEXO 1

Organograma da organização



3.2. Sistema Contábil

A companhia tinha um sistema de contabilidade de custos por ordem de produção, usando custo-padrão. A fábrica de papelão era constituída por um único centro de custo, operando uma única máquina industrial. Uma taxa por hora/máquina era estabelecida anualmente, que combinava mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. O papelão manufaturado era debitado à fábrica de caixas a um preço que incluía o custo-padrão mais uma taxa-padrão de retorno sobre os ativos empregados na fábrica de papelão. O componente de lucro deste débito era deduzido dos valores do inventário como mostrado nas demonstrações financeiras (pois os princípios de contabilidade geralmente aceitos não permitem incluir uma margem de lucro no estoque).

Na fábrica de caixas, cada ordem era uma tarefa. O custo de cada tarefa era composto pelo custo padrão dos materiais usados, por uma taxa padrão por hora de impressão, pelo tempo consumido nas impressoras e por uma taxa padrão por hora de mão-de-obra direta para as outras operações. Estas taxas incluíam mão-de-obra e custos indiretos de fabricação para cada centro de responsabilidade. O sistema também acumulava os custos de mão-de-obra reais e os custos indiretos de fabricação reais para cada centro de responsabilidade.

3.3. Programação

A companhia tinha um plano quinquenal, que era revisado anualmente. A gerência (presidente, vice-presidente e superintendentes) gastava cerca de dois dias a cada verão discutindo esta revisão. Em 1979, por exemplo, as vendas estimadas para 1980/84 indicaram que a capacidade do depósito tornar-se-ia inadequada por volta de

1981. Isto conduziu a uma investigação de projetos alternativos de armazenagem e a decisão de demolir o depósito e de construir um depósito maior em seu lugar. O capital requerido para este depósito era significativo e foi decidido obter emprestada parte da quantia e financiar o restante com fundos provenientes das operações.

Para auxiliar nas decisões sobre as propostas de aquisições de capital, a companhia calculava o valor presente líquido e um índice de lucratividade quando a informação disponível era suficientemente confiável para garantir uma análise formal. Cerca de 85% das propostas representando aproximadamente 50% do valor investido incluem-se nessa categoria. O ANEXO 2¹ é um exemplo da parte numérica de tais análises. (A explicação que o acompanha é omitida). Ela objetiva a reposição de uma impressora que estava tão velha e estragada que os custos de manutenção estavam altos. Foi decidido adquirir esta prensa em 1979, e o custo de \$ 20.000 foi incluído no orçamento de capital para 1980.

A cada período de cerca de cinco anos, a companhia revia cada faceta de suas operações . Para as operações de produção, ela normalmente contratava uma firma de consultoria especializada em métodos de fabricação de caixa de papelão. Para as funções de marketing e administração geral ela recorre à divisão de serviços gerenciais da mesma firma de auditoria que auditava as suas demonstrações financeiras.

1. O ANEXO 2 é omitido neste estudo por não ser pertinente ao mesmo.

3.4. Preparação do Orçamento

O *Controller* era responsável pela mecânica do processo orçamentário anual. Ele cuidava para que o *staff* de vendas preparasse as estimativas de vendas. Elas eram discutidas detalhadamente numa reunião entre Stewart, o vice-presidente de marketing e o *Controller*. Após se chegar a um acordo sobre essas estimativas, o *Controller* as comunicava aos chefes dos centros de responsabilidade para que eles preparassem os seus orçamentos.

Alguns itens do orçamento eram estabelecidos como um valor fixo por mês, outros eram estabelecidos como valores variáveis por unidade de produção, e outros ainda eram estabelecidos como um valor fixo por mês mais um valor variável por unidade de produção. Para os departamentos de produção, a atividade era medida em termos de horas-máquina ou horas de mão-de-obra direta, e para os departamentos de serviço ela era avaliada em termos de uma medida apropriada de atividade, tal como libras de tinta produzida.

Cada chefe do centro de responsabilidade discutia a sua proposta de orçamento primeiro com o *Controller* (que tinha uma longa experiência na indústria e conseqüentemente poderia apontar discrepâncias ou falhas localizadas), e, no caso da fábrica de caixas de papelão, com sua superintendência.

Stewart então discutia as propostas de orçamento para a fábrica de papelão e de caixas com os superintendentes destes centros de lucro. Ele também discutia o orçamento de marketing com o seu vice-presidente de marketing. Destas discussões emergia um orçamento aprovado. Ele consistia de um orçamento global, mostrando receitas e despesas planejadas a um volume estimado de vendas; um orçamento variável para cada centro de responsabilidade, mostrando o valor fixo por

mês e taxa variável por unidade de produção para cada item significativo de despesa/custo; um orçamento de compra e um orçamento de caixa. Os custos padrão e as taxas de custos indiretos de fabricação eram revisados, se necessário, de maneira que eles ficassem consistentes com os orçamentos aprovados.

3.5. Preços dos Produtos

A definição de preço era um elemento crucial nas táticas de marketing da companhia. Os preços eram preparados pelos estimadores da companhia para cada proposta ou pedido com bases nas especificações de vendas e nos elementos de custo padrão aprovados, como demonstrado nas tabelas que a companhia tinha, desenvolvidas para este propósito. Ao valor calculado do custo total de produção era adicionada uma margem para despesas de vendas e administração, comissão de vendas, desconto de caixa, e uma margem de lucro. Estas margens eram expressas como percentagens, eram baseadas no orçamento. Uma amostra de uma estimativa de preço está reproduzida no ANEXO 3². O preço calculado era muitas vezes ajustado para os propósitos de cotação. Ele pode ser reduzido para fazer frente a condições competitivas, ou poderia ser aumentado em função do trabalho de projetar a encomenda se mostrar excessivo ou, ainda, por outras razões. No ANEXO 3, o preço de venda calculado chegou a \$ 28,14 por mil caixas, mas a cotação real foi aumentada para \$ 30,60.

2. Muitas das abreviaturas e termos apresentados nesse formulário são peculiares da Stewart Box Company. O propósito do ANEXO 3 é somente ilustrar o formulário usado para a preparação de uma estimativa de preço. A compreensão de seus detalhes não é necessária para esse fim.

Os estimadores de diversas companhias reuniam-se regularmente sob os auspícios de uma associação comercial para determinar o preço de amostra de caixas de acordo com suas próprias fórmulas. Baseado nos resultados desses encontros, Stewart concluiu que enquanto a maioria de seus competidores cotavam preços abaixo da fórmula, os seus preços estavam mais altos que a estimativa 65% das vezes, e mais baixo 15% das vezes. “ Tudo depende da competição e de sua avaliação da situação global “ , ele disse uma vez.

Em algumas ocasiões, a companhia se afastava de suas práticas na determinação dos preços. Isso normalmente acontecia quando os pedidos de caixas não eram suficientes para manter a fábrica de papelão operando a plena capacidade. Nessas ocasiões a companhia aceitava pedidos de papelão e preços abaixo do custo total para manter os seus equipamentos ocupados. Essa decisão, no entanto, não era tomada com frequência.

3.6. Relatórios

A cada mês uma demonstração de resultados era preparada (ANEXO 4). Ela objetivava evidenciar o desempenho dos dois centros de lucro. Também um relatório de gastos era preparado para cada um dos 15 centros de custo da fábrica de caixas. Um exemplo era dado no ANEXO 5.

ANEXO 4

STEWART BOX COMPANY				
Demonstração de Resultado				
(em \$ 1.000,00)				
	DEZEMBRO 1979		12 MESES 1979	
	REAL	VARIÂNCIA*	REAL	VARIÂNCIA*
Fábrica de Papelão				
Vendas externas	\$ 52	\$ 12	\$ 344	\$ 38
Transferências p/ fábrica de caixas	\$ 168	\$ 16	\$ 1.970	\$ 130
Receita Total	\$ 220	\$ 28	\$ 2.314	\$ 168
Custo da mercadoria vendida	\$ 169	\$ (16)	\$ 1.831	\$ (154)
Lucro bruto	\$ 51	\$ 12	\$ 483	\$ 14
Variância de volume		15		34
Outras variâncias		(13)		(14)
Despesas de venda e administrativas	\$ 30	\$ (4)	\$ 374	\$ (6)
Lucro Líquido da fábrica de papelão	\$ 21	\$ 10	\$ 109	\$ 28
Fábrica de Caixas				
Vendas	\$ 666	\$ 22	\$ 7.968	\$ 248
Custo das mercadorias vendidas	\$ 492	\$ (18)	\$ 5.664	\$ (130)
Lucro bruto	\$ 174	\$ 4	\$ 2.304	\$ 118
Variância de produção		16		40
Despesas de venda	\$ 50	(5)	\$ 552	(12)
Despesas administrativas	\$ 12	\$ 1	\$ 143	\$ 7
Lucro Líquido da fábrica de caixas	\$ 112	\$ 16	\$ 1.609	\$ 153
Companhia				
Lucro Total	\$ 133	\$ 26	\$ 1.718	\$ 181
Despesas da corporação	\$ 52	\$ 12	\$ 457	\$ 18
Resultados não operacionais	\$ (4)		\$ (12)	\$ 2
Lucro líquido antes do imposto de renda	\$ 77	\$ 28	\$ 1.249	\$ 201
Imposto de renda	\$ 38	\$ (13)	\$ 617	\$ (96)
Lucro Líquido	\$ 39	\$ 15	\$ 632	\$ 105

* () desfavorável

ANEXO 5

STEWART BOX COMPANY
Relatório de Gastos, Departamento 14 (Impressora 2 cores MEIHLE)

	DEZEMBRO 1979		12 MESES 1979	
	REAL	VARIÂNCIA*	REAL	VARIÂNCIA*
Mão-de-obra impressores	\$ 5.885	\$ (107)	\$ 81.057	\$ (647)
Mão-de-obra ajudantes	\$ 2.074	\$ (46)	\$ 28.978	\$ (235)
Materiais para impressora	\$ 373	\$ 120	\$ 3.279	\$ 146
Reparos	\$ 1.472	\$ (604)	\$ 8.562	\$ 120
Energia	\$ 484	\$ 66	\$ 6.369	\$ 322
Outros custos ind.	\$ 242	\$ 52	\$ 3.444	\$ 461
Controláveis				
Total dos custos controláveis	\$ 10.530	\$ (519)	\$ 131.689	\$ 167
Custos fixos do departamento	\$ 2.426	\$ -	\$ 29.112	\$ -
Custos alugados	\$ 3.352	\$ -	\$ 40.224	\$ -
Custo total	\$ 16.308	\$ -	\$ 201.025	\$ -
Variância do volume		\$ (340)		\$ 1.012
Variância total		\$ (859)		\$ 1.179

* () desfavorável

Stewart recebia, ainda, uma variedade de outros relatórios regularmente.

Os relatórios gerados internamente eram os seguintes:

- 1) Balanço geral - mensalmente;
- 2) Demonstração da despesas de vendas, administrativas e gerais - mensalmente;
- 3) Contas a receber vencidas - mensalmente;
- 4) Embarques atrasados - mensalmente;
- 5) Inventário físico - mensalmente;
- 6) Relatório de perda de matéria-prima - mensalmente;
- 7) Relatório de caixa e títulos - mensalmente;
- 8) Vendas reais, semanalmente, com uma comparação mensal das vendas reais com as orçadas;

- 9) Produção da fábrica de caixas, mensalmente. Isto incluía estatísticas de horas de operação e percentagem de eficiência;
- 10) Pedidos pendentes (em carteira), semanalmente;
- 11) Relatórios de produção de máquina, diariamente;
- 12) Relatório de controle de qualidade, mensalmente.

Stewart examinava os relatórios ilustrados nos ANEXOS 4 e 5 cuidadosamente; se havia importantes variações em relação aos planos, ele as discutia com o gerente responsável. Outros relatórios eram preparados principalmente para uso de algum outro executivo, e Stewart recebia apenas uma cópia deles para informação. Ele podia ou não apreciar estes relatórios em um determinado mês, mas ele certamente os verificava se suspeitasse da existência de problemas nas áreas cobertas pelos relatórios.

Stewart também dedicava atenção especial a diversos relatórios externos que recebia regularmente da associação comercial. Eles mostravam as tendências correntes da economia, os prováveis efeitos destas tendências nos diferentes segmentos da indústria de caixas de papelão, e de pedidos, vendas reais, volume de produção e outras estatísticas relacionadas para todos os membros da associação.

4. ANÁLISE DO CASO

Conforme exposto no capítulo 2, é atribuição do *Controller* o planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa para otimização dos resultados. O mesmo poderá exercer sua função através de mecanismos de orçamento e auditoria, entre outros, sempre num esforço conjunto com a Administração Geral da organização.

Sendo a Stewart Box Company uma empresa divisionalizada, deve a mesma adaptar-se a estrutura de centros de lucro para que haja coerência entre a estrutura organizacional e a delegação de autoridade dentro da empresa.

O Sr. Stewart recebia vários relatórios periodicamente, além de uma cópia de cada relatório enviado a outros executivos. Tal procedimento não condiz com uma estrutura divisionalizada, tendo em vista que uma das vantagens da divisionalização, segundo ANTHONY & DEARDEN (1980), é a descentralização, o que proporcionará maior agilidade no processo de tomada de decisões. O Sr. Stewart, além de Presidente e maior acionista da empresa, centralizava o processo de tomada de decisões em suas mãos ao invés de delegar autoridade a seu gerentes divisionais e ao *Controller*, interferindo assim na autonomia das divisões e na agilidade do processo.

Na estrutura da Stewart Box Company, o *Controller* era o responsável pelo processo orçamentário anual, porém não participava do processo completo, pois no momento de aprovação do orçamento, as propostas eram discutidas entre o Sr. Stewart e os superintendentes de cada centro de lucro.

Para revisão do plano quinquenal da empresa era contratada uma firma de consultoria especializada em métodos de fabricação de caixas de papelão e uma

firma de auditoria, e a revisão anual do mesmo era realizada pela gerência da companhia - Sr. Stewart, Vice-Presidente e Superintendentes.

A gerência dedicava apenas dois dias a cada ano para revisão do plano quinquenal. Além disso, somente a cada cinco anos a companhia revia suas operações. Dois dias a cada ano é um período muito curto e cinco anos, um período muito longo, levando-se em consideração a dinâmica do mercado e a velocidade com que as informações chegam até a gerência.

Um planejamento deve ser feito com precaução e zelo e deve ser revisto sempre que as condições ambientais em que a empresa está inserida tiverem mudanças relevantes e que interfiram no processo administrativo e produtivo da mesma.

De acordo com o que analisou-se, deveria o *Controller* participar tanto do processo orçamentário anual, como do plano quinquenal e revisão do mesmo, assim como deve ser dedicado maior tempo para os procedimentos orçamentários para que não ocorram imprecisões e que os mesmos acompanhem a dinâmica do mercado.

No que diz respeito às transferências internas, o melhor método para cálculo do preço de transferência é com base no preço de mercado, para que não seja comprometida a avaliação do resultado das divisões. Sendo a taxa utilizada pela fábrica de papelão tal que cubra as despesas administrativas, poderá ser um método seguro para ambas as divisões, desde que se aproxime do valor de mercado, uma vez que são centros de lucro.

Os custos padrões e as taxas de custos indiretos utilizados pela Stewart Box Company para preparação do orçamento e do custo padrão devem ser revisados de acordo com a análise dos relatórios de resultado e gastos que eram apresentados mensalmente ao Sr. Stewart, contudo, o custo padrão era ajustado de acordo com o

orçamento aprovado. Percebe-se aqui um dos pontos mais conflitantes em toda estrutura organizacional da Stewart Box Company.

A maneira como o orçamento era aprovado e os ajustes posteriores, interferem diretamente nas transferências internas, pois, conforme analisado, o custo padrão está com variações relevantes principalmente na fábrica de papelão, como o preço de transferência é calculado com base no custo padrão adicionado de uma taxa, pode o mesmo estar defasado.

Esta prática de orçamento interfere ainda nas vendas externas e, conseqüentemente, na avaliação dos gerentes divisionais pois estão relacionados com os resultados da divisão, que são a base da avaliação de gerentes divisionais sob a ótica de “centros de lucro”. Além disso, interferem também no aspecto motivacional dos gerentes avaliados.

Cada divisão é responsável por receitas e despesas que estão sob o seu controle. Conforme analisado nesta pesquisa, cada centro de lucro deve ser avaliado de acordo com seu desempenho de gerenciamento e econômico. Para que a avaliação não prejudique a motivação de cada gerente divisional é necessário que cada centro tenha a máxima autonomia possível e as medidas devem ser equivalentes.

Analisando-se as variações indicadas na Demonstração de Resultados exibida no Capítulo 3, comparada aos números da TABELA 1 em anexo, Percebe-se que as vendas externas da fábrica de papelão equivalem a 22,61% da receita total da divisão, no entanto teve um acréscimo maior que o acréscimo das transferências internas tanto durante o mês de dezembro / 1979 (23,08%) quanto nos últimos doze meses (11,05%).

Verifica-se que estas variações elevadas podem ser consequência de uma estimativa de vendas ineficiente ou de um custo padrão fora da realidade, excluindo-se nesta análise fatores sazonais e anormalidades do mercado no mesmo período. O uso do custo padrão é fundamental para o controle e como instrumento de localização das diferenças, contudo somente terá validade tal análise “se for acompanhada de medidas que procurem a correção dos desvios, ou, se necessário, que promovam as alterações do Padrão” (MARTINS, 1996, p. 295). É provável que as variações da fábrica de caixa sejam consequência do cálculo utilizado para o determinar o custo padrão, o que acarreta imprecisão no valor das transferências para fábrica de caixa e no valor do orçamento da divisão. Outro fator que deve ser ressaltado nesta análise é a não participação do *Controller* no processo de aprovação do orçamento.

Ainda sobre a fábrica de papelão, o lucro bruto elevou-se em 23,53% e o resultado líquido em 47,67%, no entanto com o valor orçado para o período acumulado a diferença foi de 25,69%, um valor menor, porém ainda uma variação expressiva.

Quanto a fábrica de caixas, tem-se variações não tão expressivas quanto a de papelão, com exceção das despesas de vendas, que aumentaram em 10,00%, e das despesas administrativas que sofreram uma redução de 8,33%. O lucro líquido comportou-se com um aumento de 14,29% no mês de dezembro / 1979 e de 9,51% no período acumulado.

O reflexo das variações das divisões na companhia como um todo, foi um acréscimo no lucro total em 19,55% para o mês de dezembro / 1979. No entanto houve redução nas despesas da corporação em 23,08%, o que elevou o lucro líquido antes do imposto de renda em 49,35%. Na a análise do valor acumulado, o lucro líquido da companhia cresceu em 16,61%.

Verificou-se grandes variações no que diz respeito a Demonstração de Resultado, em especial no que diz respeito a fábrica de papelão. É difícil afirmar exatamente o que estes valores podem indicar, porém todas as variâncias relacionadas a fábrica de papelão são maiores que cinco por cento, ou seja, são variâncias elevadas na comparação com o orçamento e conseqüentemente com o custo padrão. Contudo, na fábrica de caixas as variações comportaram-se de maneira uniforme e dentro de um intervalo considerado normal, sendo expressiva a variação do seu lucro líquido, que pode ser em função de uma estimativa de vendas equivocada. Teremos variações expressivas no resultado da companhia como um todo, decorrente das variações da fábrica de papelão.

Analisando o Relatório de Gastos exposto no Capítulo 3 em relação à TABELA 2 em anexo, tem-se que a variância expressiva está na diminuição dos gastos com materiais, em 32,17%, e o aumento dos gastos com reparos, de 41,03%, com energia, a redução foi de 13,64% e com outros custos controláveis, foi de 21,49%, durante o mês de dezembro. Analisando o valor acumulado nos últimos doze meses temos variações nos mesmos gastos, porém de forma expressiva somente com outros custos controláveis, que diminuíram em 13,39%.

As variações do Relatório de Gastos provavelmente têm sua origem nos problemas apresentados pela impressora, a qual será trocada no ano seguinte, conforme consta na apresentação do caso no Capítulo 3. No entanto a decisão de troca da impressora não é do chefe da divisão e sim do Sr. Stewart, logo não pode ser considerado um custo controlável para divisão.

CONCLUSÕES

O presente estudo teve como objetivo analisar a gestão interna de uma organização divisionalizada, com o intuito de aprofundar os conhecimentos adquiridos em sala de aula, inerentes à Contabilidade Gerencial, em especial à Contabilidade de Custos.

Dentro deste aspecto, pretendeu-se identificar a interação entre os segmentos de uma divisionalização quanto ao grau de autonomia nas decisões e a formação do preço de transferência devido a tendência das grandes empresas atualmente em adotar tal estrutura organizacional.

Esta pesquisa foi realizada com uma revisão bibliográfica abordando os conceitos inerentes a Centros de Lucro, Preços de Transferência e Controladoria, com a finalidade de melhor avaliar a gestão interna da Stewart Box Company.

O trabalho ficou assim constituído. No Capítulo 1 foram apresentadas as considerações que levaram a execução desta pesquisa e como seria realizada a mesma, identificando elementos que permearam-na por todo o tempo.

O Capítulo 2 contém a revisão bibliográfica realizada com o intuito de colher conceitos e definições os mais atuais possíveis para permitir a análise da gestão numa estrutura organizacional por centros de responsabilidade.

No Capítulo 3 foi apresentada a empresa Stewart Box Company, a qual serviu como direcionadora da pesquisa e que foi escolhida por suas características serem as mais próximas do modelo que se desejava analisar.

O Capítulo 4 contém a análise do caso estudado de acordo com os conceitos e definições expostas no Capítulo 2.

Durante a pesquisa ressaltaram-se dois pontos: (a) percebe-se que apesar da Stewart Box Company ter uma estrutura organizacional divisionalisada, a tomada de decisões permanece centralizada com o Sr. Stewart, o presidente - este fato caracteriza a falta de independência das divisões; (b) O *Controller* pouco exerce sua função de planejamento e controle na corporação - o que afeta sua participação no processo orçamentário.

Sendo assim, considera-se que o estudo atingiu seus objetivos no ponto de vista do conhecimento e análise da gestão interna, avaliação de resultados de centros de lucro e formação do preço de transferência; a análise numérica do caso foi superficial por falta de elementos que nos levassem a aprofundar cálculos e comparações.

Como complemento para o presente estudo fica registrada a possibilidade de se aplicar os conhecimentos aqui coletados em qualquer estrutura organizacional divisionalisada, ou que pretenda ser divisionalisada, ajustando-se, é claro, às suas peculiaridades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, R. N. & DEARDEN, J. *Management control systems*. Tradução de Hélio da Silva. Homewood: Irwin, 1980.
- HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. Tradução de Danilo A. Nogueira. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. *Contabilidade gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1986.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- ORNSTEIN, Rudolf. Preços de transferência. *Revista brasileira de contabilidade*. Brasília, n. 47, p. 6-13, 1983.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996.
- RICCIO, Edson Luiz. *Conceitos de controladoria*. FEA / USP, 1995.
- _____; PETERS, Marcos R. S. *Novos paradigmas para a função controladoria*. Trabalho apresentado no 17. Encontro Anual da ANPAD. Salvador, set. / 1993.
- SANTOS, Joel. *Formação de preço*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- WELSCH, Glenn Albert. *Orçamento empresarial*. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANEXOS

TABELA 1

	DEZEMBRO 1979		12 MESES 1979	
	REAL	VARIANCIA*	REAL	VARIANCIA*
Fábrica de Papelão				
Vendas externas	\$ 52	\$ 12	\$ 344	\$ 38
Transferências p/ fábrica de caixas	\$ 168	\$ 16	\$ 1.970	\$ 130
				11,05% ANALISAR
				6,60% ANALISAR
Receita Total	\$ 220	\$ 28	\$ 2.314	\$ 168
Custo da mercadoria vendida	\$ (169)	\$ (16)	\$ (1.831)	\$ (154)
				7,26% ANALISAR
				8,41% ANALISAR
Lucro bruto	\$ 51	\$ 12	\$ 483	\$ 14
Variância de volume	15			
Outras variâncias	(13)			
Despesas de venda e administrativas	\$ (30)	\$ (4)	\$ (374)	\$ (6)
				1,60% OK
Lucro Líquido da fábrica de papelão	\$ 21	\$ 10	\$ 109	\$ 28
				25,69% ANALISAR
Fábrica de Caixas				
Vendas	\$ 666	\$ 22	\$ 7.968	\$ 248
Custo das mercadorias vendidas	\$ (492)	\$ (18)	\$ (5.664)	\$ (130)
				3,11% OK
				2,30% OK
Lucro bruto	\$ 174	\$ 4	\$ 2.304	\$ 118
Variância de produção	16			
Despesas de venda	\$ (50)	\$ (5)	\$ (552)	\$ (12)
Despesas administrativas	\$ (12)	\$ 1	\$ (143)	\$ 7
				2,17% OK
				-4,90% OK
Lucro Líquido da fábrica de caixas	\$ 112	\$ 16	\$ 1.609	\$ 153
				9,51% ANALISAR
Companhia				
Lucro Total	\$ 133	\$ 26	\$ 1.718	\$ 181
Despesas da corporação	\$ (52)	\$ 2	\$ (457)	\$ 18
Resultados não operacionais	\$ (4)		\$ (12)	\$ 2
				10,54% ANALISAR
				-3,94% OK
				-16,67%
Lucro líquido antes do imp. de renda	\$ 77	\$ 28	\$ 1.249	\$ 201
Imposto de renda	\$ (38)	\$ (13)	\$ (617)	\$ (96)
				16,09% ANALISAR
				15,56% ANALISAR
Lucro Líquido	\$ 39	\$ 15	\$ 632	\$ 105
				16,61% ANALISAR

*() = desfavorável

OBS.: 1. Os destaques em vermelho são variações desfavoráveis a empresa

2. "ANALISAR" destaca valores que têm variação superior a 5%, e que deveriam ser revistas pelo *Controle*, sejam variações favoráveis ou desfavoráveis

3. "OK" destaca valores com variação menor ou igual a 5%, consideradas como variações uniformes

TABELA 2

	DEZEMBRO 1979		1979		12 MESES 1979		
	REAL	VARIÂNCIA*	REAL	VARIÂNCIA*	REAL	VARIÂNCIA*	
Mão-de-obra impressores	\$ 5.885	\$ (107)	\$ 81.057	\$ (647)	\$ 81.057	0,80%	OK
Mão-de-obra ajudantes	\$ 2.074	\$ (46)	\$ 28.978	\$ (235)	\$ 28.978	0,81%	OK
Materiais para impressora	\$ 373	\$ 120	\$ 3.279	\$ 146	\$ 3.279	-4,45%	OK
Reparos	\$ 1.472	\$ (604)	\$ 8.562	\$ 120	\$ 8.562	-1,40%	OK
Energia	\$ 484	\$ 66	\$ 6.369	\$ 322	\$ 6.369	-5,06%	ANALISAR
Outros custos ind. controláveis	\$ 242	\$ 52	\$ 3.444	\$ 461	\$ 3.444	-13,39%	OK
Total dos custos controláveis	\$ 10.530	\$ (519)	\$ 131.689	\$ 167	\$ 131.689	-0,13%	OK
Custos fixos do departamento	\$ 2.426	\$ -	\$ 29.112	\$ -	\$ 29.112		
Custos alocados	\$ 3.352	\$ -	\$ 40.224	\$ -	\$ 40.224		
Custo total	\$ 16.308	\$ -	\$ 201.025	\$ -	\$ 201.025		
Variância do volume	\$	\$ (340)	\$	\$ 1.012	\$		
Variância total	\$	\$ (859)	\$	\$ 1.179	\$		

* () = **desfavorável**

OBS.: 1. Os destaques em vermelho são variações desfavoráveis a empresa

2. "ANALISAR" destaca valores que têm variação superior a 5%, e que deveriam ser revistas pelo *Controle*, sejam variações favoráveis ou desfavoráveis

3. "OK" destaca valores com variação menor ou igual a 5%, consideradas como variações uniformes