

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Departamento de Economia, Contabilidade e Administração.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA: UMA FERRAMENTA
PARA A EFICÁCIA DAS ORGANIZAÇÕES.**

Rodrigo Medeiros

Monografia apresentada à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para obtenção do Certificado de Conclusão do curso de Pós-Graduação “Lato Sensu” - MBA - Finanças e Contabilidade.

Taubaté - SP

2000

COMISSÃO EXAMINADORA

Professor Mestre João Carlos Castilho Garcia

Orientador

Professor Mestre Antonio Carlos Machado

Membro

Professor Mestre João Batista Vialta

Membro

Professor Doutor Edson A A Querido Oliveira

Suplente

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Departamento de Economia, Contabilidade e Administração.

**PREÇO DE TRANSFERÊNCIA: UMA FERRAMENTA
PARA A EFICÁCIA DAS ORGANIZAÇÕES.**

Rodrigo Medeiros

Monografia apresentada à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para obtenção do Certificado de Conclusão do curso de Pós-Graduação “Lato Sensu” - MBA - Finanças e Contabilidade.

Orientador: Prof. Mestre João Carlos Castilho Garcia

Taubaté - SP

2000

*O Senhor é meu pastor, nada me faltará.
Em verdes prados Ele me faz repousar.
Conduz-me junto às águas refrescantes,
Restaura as forças de minha alma.
Pelos caminhos retos Ele me leva,
Por amor do seu nome.*

(SALMO 22, 1 - 3)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a:

**Thereza, minha avó e
aos meus pais Márcio e Ana**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS pela vida e por tudo que me foi permitido.

Ao professor Mestre João Carlos Castilho Garcia, orientador desta monografia, pelas valorosas contribuições, dedicação, amizade e apoio ao longo do período de desenvolvimento deste trabalho, meu sincero agradecimento.

Ao professor Doutor Edson A. A. Querido Oliveira, coordenador dos cursos de Mestrado, MBA e Pós-Graduação do departamento de Administração e Contabilidade da Universidade de Taubaté, pelos ensinamentos e atenção dedicada durante o curso de MBA, agradeço imensamente.

Aos mestres que transmitiram seus conhecimentos durante os dezoito meses de curso, cujos ensinamentos foram fundamentais durante esse período e no desenvolvimento deste estudo, meu sincero muito obrigado.

Aos colegas de estudo do ECA - Unitau, aos funcionários do departamento e da biblioteca, meu muito obrigado pela amizade, paciência e convivência durante o curso de MBA – Finanças e Contabilidade.

A toda minha família; a Gisele, minha namorada; e ao meu primo Marcelo; que muito me apoiaram, tiveram paciência e souberam dar-me incentivo no decorrer deste período, meu eterno muito obrigado.

SUMÁRIO

Resumo -----	2
Capítulo1 - Caracterização do Problema -----	3
1.1- Introdução -----	3
1.2- Identificação do Problema -----	5
1.3- Objetivo do Estudo -----	6
1.4- Valor do Estudo -----	7
1.5- Metodologia do Estudo -----	8
1.6- Estrutura do Trabalho -----	10
Capítulo2 - Formação e Comportamento dos Custos -----	11
2.1- Comportamento dos Custos -----	11
2.2- Custeio Tradicional -----	13
2.3- Custeio Baseado em Atividades (ABC/ABM) -----	19
2.4- Gestão Econômica (Gecon) -----	22
2.5- Custeio Meta -----	24
2.6- Custeio de Ciclo de Vida -----	26
2.7- Planejamento para se chegar à eficácia -----	27
Capítulo3 - Modelo de Decisão de Preço de Venda -----	30
3.1- Modelo de decisão – o que é? -----	30
3.2- Modelo de Decisão de Preço de Venda orientado pela Teoria Econômica -----	33
3.3- Modelo de Decisão de Preço de Venda orientado pelos Custos -----	36
3.4- Modelo de Decisão de Preço de Venda orientado pelo Mercado -----	38
Capítulo4 - Preço de Transferência utilizado para a Eficácia Empresarial. -----	42
4.1- Métodos de Estruturação do Preço de Transferência -----	42
4.2- Condições para a utilidade do Preço de Transferência na Promoção de Resultado e Eficácia da Organização. -----	46
4.3- O Custo de Oportunidade -----	47
4.4- O Preço de Transferência -----	49
4.5- O Preço de Transferência baseado no Custo de Oportunidade -----	55
Conclusão -----	58
Referência Bibliográfica -----	61
Abstract -----	63

Lista de Tabelas

2.1 - conceitos de custos -----	13
2.2 - rateio das despesas indiretas horas/MOD -----	14
2.3 - rateio dos custos indiretos por produto -----	15
2.4 - apropriação pelo valor da MOD -----	15
2.5 - rateio das despesas indiretas pelo valor da MOD -----	16
2.6 - rateio dos custos indiretos -----	16
2.7 - rateio pelo critério de horas/MOD -----	17
2.8 - rateio pelo critério de MOD -----	17
2.9 - margem de contribuição -----	18
4.1 - modelos de preço de transferência baseados em custos -----	53
4.2 - modelos de preço de transferência baseados em negociação entre gestores ---	54
4.3 - modelos de preço de transferência baseados em preço de mercado -----	54

Lista de figuras

1.1 – estrutura do trabalho -----	10
2.1 – planejamento e controle de entradas e saídas -----	28
4.1 – preço de transferência baseado no custo total -----	43
4.2 – preço de transferência baseado no custo variável -----	44
4.3 – preço de transferência baseado no custo variável padrão -----	44
4.4 – preço de transferência -----	56

RESUMO

A utilização do preço de transferência para a promoção da eficácia organizacional é uma questão muito estudada e que afeta diretamente a vida de uma empresa, independente de seu tamanho, da natureza de seus produtos e do setor econômico de sua atuação. Esta é uma ferramenta que, bem utilizada, certamente ajudará a empresa no atingimento de sua missão e, conseqüentemente, a continuidade no longo prazo.

Este estudo reconhece a importância estratégica do preço de transferência como arma competitiva no ambiente contemporâneo de negócios, caracterizado pela globalização dos mercados em constantes mudanças e altamente competitivos. Tem por objetivo evidenciar a importância de se trabalhar com o preço de transferência, sua formação e benefícios gerados pelo mesmo, ou seja, mostrar para quem adquire um produto e/ou serviço na sua melhor alternativa. A utilização do preço de transferência como método de gestão é capaz de ajudar o gerente a coordenar melhor suas tomadas de decisão em um âmbito geral da empresa: do projeto ao final do produto.

Sendo assim, este trabalho está estruturado em três grandes aspectos:

- a) os custos, para que possamos ver como eles afetam os preços;
- b) o preço de venda e seus modelos, para compreendermos como estes são formados;
- c) o preço de transferência e seus benefícios.

Este estudo é analisado em sua estruturação conceitual, aplicabilidade, limitações e contribuições, e posteriormente é feita uma conclusão onde se determina o preço de transferência baseado no custo de oportunidade como sendo o melhor modelo para promoção da eficácia empresarial.

CAPÍTULO 1 – CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

1.1 - INTRODUÇÃO

Há algum tempo, muitos autores de obras na área de administração e contabilidade gerencial vem demonstrando um crescente interesse pelo estudo da eficácia empresarial evidenciando, com isso, a importância que este assunto tomou no decorrer dos anos e, principalmente nos dias atuais, quando o mercado se faz mais exigente por produtos de qualidade e preços razoáveis ou menores.

Com a evolução da tecnologia e as facilidades de comunicação e de produção que ela disponibilizou para as empresas, o mundo tornou-se, praticamente, um mercado sem fronteiras para o comércio entre os países e as organizações que nele se instalaram. A globalização, ao abrir as “portas” dos mercados mundiais, colaborou para o surgimento de novos fornecedores e novos compradores que, até então, se limitavam a empresas do próprio país e países vizinhos. Esses novos fornecedores vêm, comprovadamente, realizando suas operações com grande competência, consolidando suas posições no mercado nacional e internacional e exigindo das outras empresas um refinamento em seus processos de gestão como decorrerência do acirramento da concorrência e, principalmente, pela crescente escassez de recursos econômicos.

Com o intuito de dar algumas pistas para enfrentar e até vencer a “competição” instalada nesse mercado globalizado, o presente trabalho tem como objetivo estudar um método de gestão que é capaz de ajudar o gerente a coordenar as tomadas de decisões em um âmbito geral da empresa: do projeto ao preço final do produto e a preservar a autonomia das empresas e suas divisões, ou seja, promover a eficácia empresarial. Este método é o preço de transferência.

Em muitas grandes organizações, a corporação central não pode monitorar e controlar todos os parâmetros de operação das suas diversas empresas. Por essa

razão, as grandes organizações são normalmente estruturadas em divisões (empresas). Cada divisão é uma unidade autônoma onde seus gerentes têm a liberdade de tomar todas as ações necessárias para a operação da mesma. Porém, uma organização descentralizada tem dificuldade de avaliar o desempenho de seus gerentes divisionais. Além disso, a corporação central precisa também coordenar as ações das divisões para maximizar o lucro total da organização.

A fim de avaliar o desempenho de cada unidade divisional, torna-se necessária à existência de um método que consiga medir a contribuição de cada divisão no lucro total. Uma solução comum para esse problema é fixar preços para os produtos intermediários que são transferidos de uma divisão para outra ou até mesmo adquiridos no mercado. Esses preços são conhecidos como preços de transferência.

Para melhor evidenciar isso, em um primeiro momento, será estudado o que a literatura tem a nos mostrar sobre os custos fabris com seus diversos conceitos e abordagens. É com absoluto controle sobre os custos incorridos da produção até a venda que conseguiremos aumentar nossa margem de lucro. É importante deixar claro que o conceito de custos empregado neste trabalho deve ser considerado numa forma mais ampla, absorvendo todos os gastos incorridos desde a produção até o pagamento de comissões de vendas.

Um outro ponto é o preço, conforme pode ser visto no decorrer do trabalho, será a partir dele que serão realizados estudos para alcançar o custo necessário para se obter a margem de lucro desejada.

Na seqüência, pode-se ver os conceitos de modelo e de decisão, para que juntos, formem uma das grandes questões para o administrador de uma empresa: qual dos modelos de decisão de preço de venda usar? Juntamente, serão estudadas suas variações mais conhecidas para a tomada de decisão do preço de venda. Assim, o trabalho evidenciará a utilização do preço de transferência, a importância de determiná-lo, sua forma de atuação sobre o comportamento da gestão organizacional e os benefícios alcançados pela empresa com a adoção desse método. Contudo, não será dito qual dos modelos de decisão de preço de venda é o mais vantajoso, pois este não é o objetivo do presente trabalho.

Subseqüentemente, será apresentada a estruturação do preço de transferência, onde conheceremos o conceito de custo de oportunidade e como o preço de transferência baseado no custo de oportunidade pode promover a eficácia empresarial.

Enfim, como produto dos estudos realizados sobre o conceito de preço de transferência como ferramenta para a gestão organizacional e sua eficácia, o trabalho é finalizado com a apresentação das conclusões referentes ao tema.

1.2 - Identificação do Problema

As empresas, de um modo geral, têm em sua missão transformar materiais ou prestar serviços, obter lucro e dar continuidade. Para que tudo isto seja possível, há um custo envolvido no processo, o que vai resultar em um preço final já incluída uma margem de lucro. Estes materiais podem ser matéria-prima “in natura” e/ou produtos que já sofreram transformações por outras indústrias. As montadoras de automóveis servem como exemplo, pois, seu produto principal é o automóvel, contudo, esta indústria recebe muitas das peças do carro a ser montado já prontas de outras fábricas.

Uma empresa que fabrica componentes para a indústria automotiva tem como seu principal produto o banco (assento) para automóveis, esse é o seu produto final para a venda. Contudo, para a montadora, este banco é considerado matéria-prima, pois seu produto final é o carro. A aquisição do banco por parte da montadora gera um custo para a mesma, pois cada unidade comprada, tem um preço estipulado pelo seu fabricante. E este mesmo valor que significa um custo para a montadora representa uma receita para quem vendeu o bem.

É aqui que nasce a questão principal: como o preço de transferência pode ser usado para a eficácia empresarial? O problema de ter que decidir por comprar ou

fabricar um material que será usado na fabricação de outro bem está constantemente presente nas empresas nos dias atuais.

Muitas outras questões complementares surgirão no decorrer do trabalho e suas respostas servirão para confirmar ainda mais o conceito e importância do uso do preço de transferência como ferramenta para a eficácia da organização.

1.3 - Objetivo do Estudo

Como resposta ao problema da utilização do preço de transferência para a promoção da eficácia empresarial, as empresas necessitam de um adequado sistema de informação, principalmente de apoio às decisões de preço, que lhes possibilite monitorar o meio-ambiente interno e externo, de forma a adotar preços mais competitivos. Para um melhor entendimento no decorrer do trabalho, deve-se considerar que o ambiente interno, aqui mencionado, representa os diversos setores da fábrica e/ou outras divisões da empresa. Já o ambiente externo, representa os fornecedores, compradores, outras empresas do mesmo ramo etc.

Desta forma, considerando o preço de transferência uma ferramenta importante para a empresa, o presente trabalho tem como objetivo evidenciar a importância de se trabalhar com o preço de transferência, sua formação e benefícios gerados pelo mesmo, ou seja, mostrar o benefício gerado para quem adquire um produto e/ou serviço na sua melhor alternativa. A utilização do preço de transferência como método de gestão é capaz de ajudar o gerente a coordenar melhor suas tomadas de decisão em um âmbito geral da empresa: do projeto ao produto final.

Como objetivos complementares este estudo pretende obter:

- a) levantamento de um referencial histórico sobre as diversas formas de custeio, o processo decisório e o custo de oportunidade;
- b) identificação e análise dos principais elementos e conceitos que compõem o processo decisório;
- c) apresentação de conceitos da utilização do preço de transferência baseado no custo de oportunidade;
- d) caracterização da eficácia empresarial através do uso do preço de transferência.

Convém ressaltar que devido à amplitude e complexidade das variáveis envolvidas nas decisões de preço, este estudo não pretende esgotar todas as possibilidades de abordagem deste tema, como por exemplo: a legislação que governa as atividades de preços, o controle de preços impostos pelos órgãos governamentais e os aspectos jurídicos e éticos envolvidos nas decisões de determinação de preços. Estes enfoques, dentre outros, exigiriam novas pesquisas exploratórias de diversos pesquisadores, fugindo, portanto ao escopo deste trabalho.

1.4 - Valor do Estudo

Procurou-se, através de pesquisas, estudar a questão da promoção da eficácia empresarial a partir da perspectiva da utilização de conceitos contábeis gerenciais e econômicos nos sistemas de informação da organização.

O presente trabalho apresenta várias formas de custeio que seguiram uma ordem cronológica apresentada por Cogan (1999), acompanhando a evolução do pensamento humano, quebrando paradigmas e evidenciando o mundo globalizado em que vivemos.

Também são sugeridos alguns modelos de preço de venda que, segundo Vatan (1995), podem ser utilizados para promover a eficácia das organizações desde que, se respeite suas limitações.

Assim, procura-se mostrar algumas premissas fundamentais para o estudo, pois servem de base para o entendimento e a determinação do preço de transferência de produtos e serviços entre as unidades internas da organização.

1.5 - Metodologia de Pesquisa

Seguindo o sugerido por Sylvia Constant Vergara no livro “Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração” (1998), a metodologia adotada para este trabalho apresenta características de pesquisa bibliográfica, sendo desenvolvido estudo sistematizado de material publicado em livros, teses de doutoramento, dissertação de mestrado, revistas, isto é, material acessível ao público.

Sabendo que o objetivo principal do presente trabalho é demonstrar como o preço de transferência pode promover a eficácia da organização, foi procurado estudar vários autores sobre o assunto para se chegar a uma conclusão.

A seqüência lógica desse trabalho foi estruturada de forma a, em um primeiro momento, apresentar o que o estudo em si tem para oferecer; depois, aborda os conceitos de custeio com o objetivo de criar uma base sólida para que se chegue ao entendimento do uso do preço de transferência como ferramenta para promoção da eficácia empresarial; logo em seguida, é apresentado como se estrutura o preço de venda com seus diversos modelos e; por último, define-se o preço de transferência baseado no custo de oportunidade como sendo sua melhor forma para promover a eficácia organizacional. Toda esta seqüência é seguida para facilitar a compreensão do assunto e para se chegar a uma conclusão, a qual, representa o ponto principal do trabalho.

Uma necessidade foi atender alguns requisitos, também expostos por Vergara (1998):

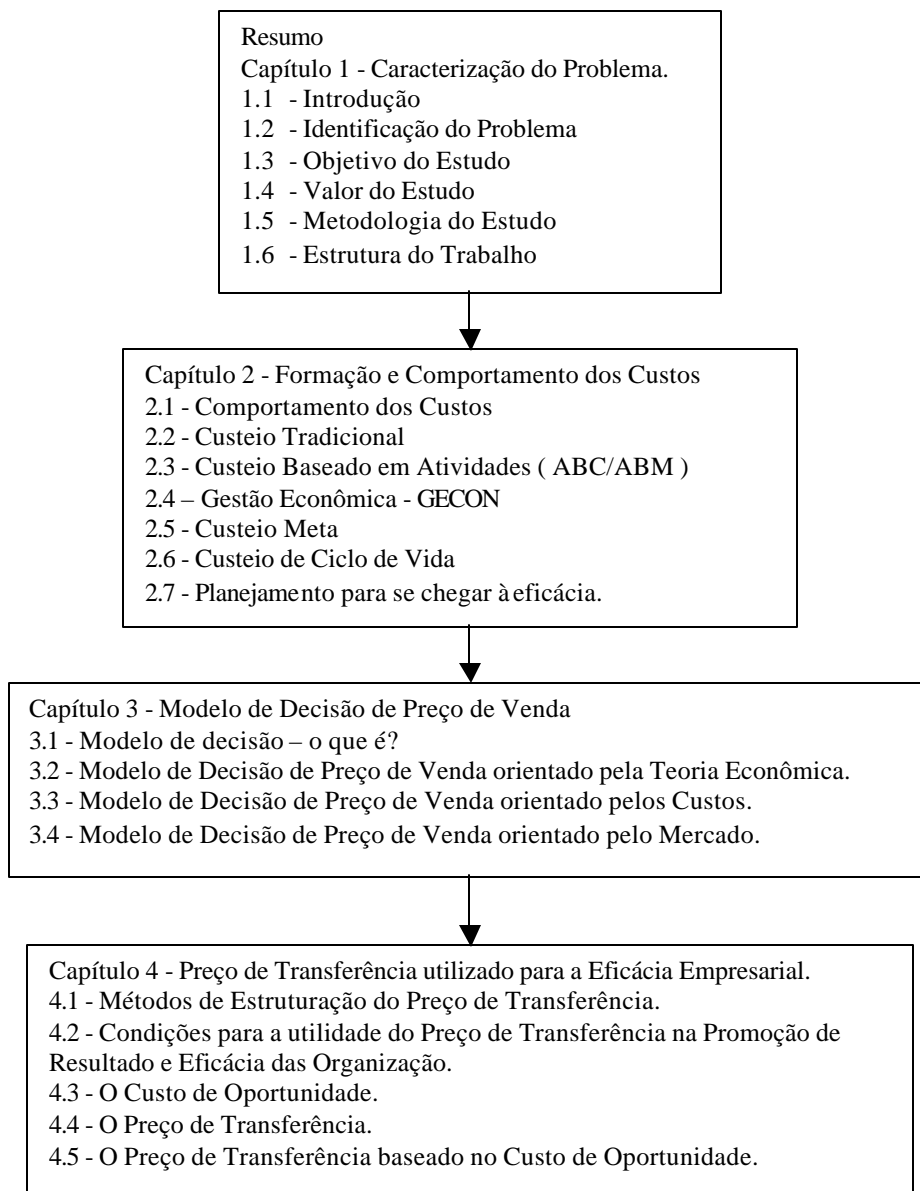
- a) a explicitação de uma pergunta/resposta;
- b) a elaboração de um conjunto de passos para respondê-la;
- c) a indicação do grau de confiabilidade na resposta obtida.

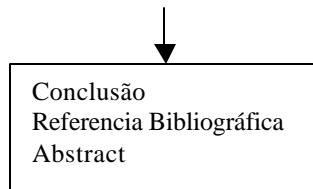
Para a classificação da pesquisa, toma-se como base à taxionomia apresentada por Vergara (1998), que a qualifica em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Logo, quanto aos fins, o presente estudo será explicação porque tem como principal objetivo tornar o conceito e a relevância do preço de transferência inteligível, justificar-lhe os motivos. Visa, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência da utilização do preço de transferência como instrumento para a eficácia empresarial. Descritiva, porque visa descrever conceitos que são utilizados como premissas na formulação da resposta objetivo do estudo.

Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica, porque se utiliza da exploração de material já publicado acessível ao público.

1.6 - Estrutura do Trabalho (figura 1.1)





CAPÍTULO 2 – FORMAÇÃO E COMPORTAMENTO DOS CUSTOS

2.1 - Comportamento dos Custos

Numa empresa com várias divisões e várias fábricas, os produtos são comumente transferidos de um setor interno para o outro. O preço aos quais esses produtos são transferidos afeta o lucro demonstrado, tanto do setor expedidor, quanto do setor receptor. O preço de transferência pode ainda prestar-se à avaliação de desempenhos e resultados em segmentos ou atividades menores, mas não menos importantes, das entidades, como por exemplo: suprimentos, produção, comercialização, finanças, manutenção, serviços administrativos etc.

Para que se efetue essa troca, existe um custo que compõe o preço do produto/serviço que será transferido. O conhecimento do comportamento dos custos, ou seja, a reação de um item de custo ao volume de atividade, é essencial para o seu planejamento e controle. O comportamento dos custos pode ser encarado da perspectiva global da empresa ou no contexto de um departamento ou centro de custos específico (área de responsabilidade). O problema do comportamento dos centros de custos pode ser expresso de maneira bastante pragmática. À medida que a produção (volume de trabalho) de um departamento aumentar e diminuir, que

acontecerá com cada item de custo desse departamento? Quando os custos são relacionados a alterações de nível de atividade, três categorias distintas podem ser identificadas:

- 1- Custos fixos: são os itens de custo que tendem a manter o seu valor total constante de período para período, independentemente das flutuações da produção ou do volume de trabalho realizado. Como todos os custos podem variar, este conceito deve ser aplicado a um intervalo realista ou relevante da produção e a determinado conjunto de condições (políticas administrativas, limites de tempo e características operacionais). Recursos fixos são aqueles que suportam diferentes níveis de produção no curto prazo, como por exemplo, alugueis, salários administrativos, mão-de-obra indireta etc.**

- 2- Custos variáveis: representam os itens de custo cujo valor total tende a oscilar diretamente em relação a alterações da produção ou do volume de trabalho realizado. A produção deve ser medida em termos de uma base de atividades, tal como unidades completadas, horas de mão-de-obra direta trabalhadas, receitas de vendas e números de chamadas para serviços, dependendo do tipo de atividade desenvolvida pela unidade administrativa em questão. Exemplos de custos variáveis de um departamento de produção são matérias-primas diretas, mão-de-obra direta, materiais indiretos, consumo de energia elétrica etc.**

- 3- Custo marginal: também conhecido como custo incremental, é o custo resultante do aumento do custo total de produção quando se produz uma unidade adicional de produto. Reforçando este conceito, Miller (1981) citado por Vatan (1995, p.110), afirma que “os custos marginais são definidos como a variação nos custos totais quando há variação de uma unidade na taxa de produção”. Pode-se dizer então, que o custo marginal é o custo em que a empresa incorre para produzir uma peça adicional.**

Já o custo total, representa o custo de produção global associado com cada possível nível de produção, ou seja, o custo de se produzir determinada quantidade de produto. O custo total é representado pela soma dos custos fixos e dos variáveis para vários níveis de produção.

Os custos ainda podem ser classificados em Diretos ou Indiretos. Martins (2000, p.52) diz que “bastando uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até a quantidade de força consumida) pode-se considerar Custos Diretos em relação aos produtos. Outros realmente não oferecem condição de uma 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), estes são os Custos Indiretos”.

Ainda segundo Martins (2000, p.55), todos os custos podem ser classificados em Fixos e Variáveis ou em Diretos e Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um Custo Direto Variável, os materiais de consumo são normalmente Custos Indiretos e Variáveis, os seguros das fábricas são Custos Indiretos e Fixos etc. Os Custos Diretos são Variáveis, quase sem exceção, mas os Indiretos são tanto Fixos como Variáveis, apesar da geral predominância dos primeiros.

A tabela 2.1 apresenta uma síntese dos principais conceitos vistos anteriormente, tendo por finalidade ilustrar o comportamento dos custos no curto prazo, em função da variabilidade dos níveis de produção.

Tabela 2.1 - Conceitos de custos.

Conceitos	Identificações	Comportamento típico a curto prazo
Custo fixo total	CFT	Não se modifica em função das quantidades produzidas. É representado por uma reta paralela no eixo das quantidades.
Custo variável total	CVT	Aumenta em função dos aumentos das quantidades produzidas, mas não na mesma proporção. Inicialmente, os aumentos são menos que proporcionais, possibilitando retribuições crescentes. A partir de certo nível, seus aumentos passam a ser mais que proporcionais, conduzindo a retribuições decrescentes.
Custo Total	$CT = CFT + CVT$	É a soma, para cada nível de produção, dos custos fixos e variáveis.
Custo Marginal	CMg	É o custo em que a empresa incorre para produzir uma unidade adicional.

Fonte: Vatan (1995, p.112) com adaptações.

2.2 – Custeio Tradicional

Há décadas, a questão da determinação dos custos dos produtos e dos serviços, os esforços para reduzi-los e a conseqüente tomada de decisão empresarial que torne a empresa mais competitiva, vêm desafiando executivos e acadêmicos. Cogan (1999, p.143) cita Ferrara (1995) que diz “haver quatro paradigmas que estruturam a evolução das técnicas de custeio”, ou seja, uma evolução cronológica que pode ser vista no decorrer deste trabalho.

No primeiro paradigma que se estendeu até os anos 40 – a era da revolução industrial – caracterizou-se pelos custos baseados em padrões voltados para a engenharia. A dificuldade na determinação das despesas indiretas era resolvida através de rateios baseados em algum fator volumétrico conforme será mostrado através do exemplo que se segue.

A companhia Alpha S.A. fabrica três produtos (A, B e C) com as seguintes características:

Custos indiretos de fabricação: R\$ 2.500.000 por mês e com as seguintes informações complementares:

Quantidades: Produto A é de 1.000 u, produto B é de 2.000 u e produto C é de 3.000 u.

Custos diretos de produção: mão-de-obra direta no valor de R\$ 200/u para o produto A; R\$ 150/u para B; e R\$ 250/u para C. Matérias-primas no valor de R\$ 400/u para o produto A; R\$ 750/u para B; e R\$ 450/u para C.

Preço de Venda: R\$ 1.500/u para o produto A; R\$ 1.800/u para B; e R\$ 1.600/u para C.

Horas mão-de-obra direta: 30 h/u para A; 40 h/u para B; e 30 h/u para C.

Deseja-se saber o lucro para cada produto.

Inicialmente será utilizado o critério de horas de mão-de-obra direta (h de MOD) para o rateio das despesas indiretas. Assim, na tabela 2.2, chega-se a um total de 200.000 h e que corresponde à taxa de R\$ 12.50 / h MOD.

Tabela 2.2 - Rateio das despesas indiretas horas/MOD

PRODUTO	Horas MOD por unidade	Quantidade Fabricada	Total de Horas de MOD
A	30 h/u	1.000 u	30.000 h
B	40 h/u	2.000 u	80.000 h
C	30 h/u	3.000 u	90.000 h
			200.000 h

Fonte: Cogan (1999)

$$\text{Exemplo: } \frac{\text{Custos Indiretos Totais}}{\text{N}^\circ \text{ de Horas de MOD}} = \frac{\text{R\$ 2.500.000}}{200.000 \text{ hMOD}} = \text{R\$ 12.50/h MOD}$$

Aplicando esse valor a cada produto na tabela 2.3 que se segue tem-se os custos indiretos rateados para cada um dos produtos, segundo o critério de rateio escolhido. Somando-se aos custos indiretos fornecidos (MOD e material direto de cada produto) chega-se aos custos totais unitários e que subtraído dos preços unitários de venda fornecidos darão os lucros de cada produto, por unidade, conforme as informações contidas no quadro abaixo.

Tabela 2.3 - Rateio dos custos indiretos por produto

Produto	Custo Direto R\$/u	Custo Indireto hMOD x R\$hMOD/u	Custo Total R\$/u	Preço de Venda R\$/u	Lucro R\$/u
A	600	12,5 x 30 = 375	975	1.500	525
B	900	12,5 x 40 = 500	1.400	1.800	400
C	700	12,5 x 30 = 375	1.075	1.600	525

Fonte: Cogan (1999)

O raciocínio desenvolvido anteriormente será, em seguida, repetido com uma única alteração no critério para o rateio dos custos indiretos, justamente o valor da

mão-de-obra. As duas tabelas seguintes mostram isso, e os resultados dos lucros unitários de cada produto são apresentados na tabela 2.5.

Tabela 2.4 - Apropriação pelo Valor de MOD (Custos Indiretos de R\$ 2.500.000,00)

PRODUTO	Horas MOD R\$	Quantidade Fabricada	Total de MOD
A	200	1.000 u	R\$ 200.000
B	150	2.000 u	R\$ 300.000
C	250	3.000 u	R\$ 750.000
			R\$ 1.250.000

Fonte: Cogan (1999)

$$\text{Exemplo: } \frac{\text{Custos Indiretos Totais}}{\text{MOD Total}} = \frac{\text{R\$ 2.500.000}}{\text{R\$ 1.250.000}} = \text{R\$ 2,0 C/MOD}$$

Tabela 2.5 - Rateio das despesas indiretas pelo valor da MOD

Produto	Custo Direto R\$/u	Custo Indireto R\$/u	Custo Total R\$/u	Preço de Venda R\$/u	Lucro R\$/u
A	600	2,0 x 200 = 400	1.000	1.500	500
B	900	2,0 x 150 = 300	1.200	1.800	600
C	700	2,0 x 250 = 500	1.200	1.600	400

Fonte: Cogan (1999)

O segundo paradigma caracteriza uma segunda fase que se estendeu dos anos de 1940 até os anos de 1980, onde introduziu a distinção entre custos fixos e variáveis levando a análise do custo-volume-lucro e ao custeio direto, em contraposição ao custeio por absorção.

Aplicando ao exemplo anterior da companhia Alpha pode-se perceber o benefício que se obtém. Para tanto, deve-se complementar as informações dadas no exemplo da companhia Alpha com os custos indiretos variáveis por unidade de cada produto: produto A com R\$ 120/u; produto B com R\$ 130/u; e produto C com R\$ 40/u podendo-se montar o seguinte quadro.

Tabela 2.6 - Rateio dos custos indiretos

Produto	Quantidade Fabricada	Custo Indireto Variável por Unidade	Custo Indireto Variável Total
A	1.000 u	R\$ 120/u	R\$ 120.000
B	2.000 u	R\$ 130/u	R\$ 260.000
C	3.000 u	R\$ 40/u	R\$ 120.000
			R\$ 500.000

Fonte: Cogan (1999)

Como se pode ver no quadro anterior, os custos variáveis aplicados aos produtos perfazem um total de R\$ 500.000/mês. Deduz-se, então, que o custo fixo é de R\$2.000.000,00/mês. Sobre esse valor, aplica-se os rateios segundo os dois critérios anteriores. As tabelas 2.7 e 2.8 apresentam os valores obtidos seguindo-se os mesmos cálculos feitos anteriormente.

Tabela 2.7 - Custo Indireto Fixo foi obtido no rateio segundo o critério de Horas de MOD.

Produto	Custo Direto Variável R\$/u	Custo Indireto Variável R\$/u	Custo Indireto Fixo R\$/u	Custo Total R\$/u	Preço de Venda R\$/u	Lucro R\$/u
A	600	120	300	1.020	1.500	480
B	900	130	400	1.430	1.800	370
C	700	40	300	1.040	1.600	560

Fonte: Cogan (1999)

Tabela 2.8 - Custo Indireto Fixo obtido no rateio segundo o critério de Valor de MOD.

Produto	Custo Direto Variável R\$/u	Custo Indireto Variável R\$/u	Custo Indireto Fixo R\$/u	Custo Total R\$/u	Preço de Venda R\$/u	Lucro R\$/u

A	600	120	320	1.040	1.500	460
B	900	130	240	1.800	1.800	530
C	700	40	400	1.600	1.600	460

Fonte: Cogan (1999)

Cogan (1999, p. 25) diz que “pode-se deduzir do que foi visto nesse exemplo, que a forma tradicional de apropriar os custos indiretos para os diversos produtos/serviços, se foram admissíveis no passado longínquo onde os custos diretos eram elevados e representavam a quase totalidade dos custos, hoje estão em desuso e em franca obsolescência. Essa metodologia pode até levar a empresa a um colapso, pois os resultados dos custos finais dos produtos assim obtidos estão longe de representar o verdadeiro valor do custo”.

Muito embora o paradigma do custeio direto/variável, com a separação dos custos indiretos em variáveis e fixos seja mais significativo do que o anterior, mesmo assim os resultados ficam longe do que as necessidades dos dias atuais exigem.

Surge então, nesse mesmo paradigma o conceito de margem de contribuição que sob essa nova ótica passa a ser tomada como aproximação da lucratividade, a menos dos custos indiretos (normalmente os fixos) que não puderam ser distribuídos aos produtos. Assim, ela representa a diferença entre o preço de venda e os custos variáveis (os diretos e os indiretos aplicados) e eventualmente algum custo fixo identificado diretamente ao respectivo produto. Considera-se, no todo, que os custos fixos não distribuídos são aqueles necessários para operacionalizar os produtos da empresa, e a tomada de decisão se dá através das respectivas margens de contribuição. Claro está que se trata de uma inestimável ferramenta, porém longe ainda de representar a realidade dos fatos, ou seja, a verdadeira lucratividade de cada produto.

Margem de contribuição é, pois, a diferença, para mais ou menos, entre o preço de venda e os custos variáveis referentes às unidades vendidas. Considera-se ainda os dados do exemplo anterior, onde se mostrou a apropriação de custos e lucros para os

produtos A, B e C. A tabela 2.9 mostra como o conceito de margem de contribuição é utilizado para a tomada de decisão.

Tabela 2.9 - Margem de contribuição

Produto	Custo Direto Variável R\$/u	Custo Indireto Variável R\$/u	Custo Variável Total R\$/u	Preço de Venda R\$/u	Margem de Contribuição R\$/u
A	600	120	720	1.500	780
B	900	130	1.030	1.800	770
C	700	40	740	1.600	860

Fonte: Cogan (1999)

Assim, os produtos de maior margem de contribuição supostamente são os mais rentáveis partindo-se do pressuposto que os custos fixos aí estão para dar suporte ao *mix* (mistura) dos produtos. Cogan (1999, p. 26) diz que “a margem de contribuição, sem dúvida, apresenta somente valores corretos e que incidem em cada produto afastando qualquer possibilidade de erros de apropriações indevidas dos custos fixos. Contudo, embora represente um passo em direção à descoberta dos produtos mais rentáveis, por outro lado não considera ainda a totalidade dos custos fixos e que, segundo esse conceito, não são apropriados aos produtos. Portanto, representa uma vantagem em relação ao primeiro paradigma, mas ainda não é a solução final tão perseguida e procurada. Nos casos em que os custos fixos representam um percentual significativo dos custos totais, essa técnica se enfraquece”.

2.3 – Custeio Baseado em Atividades (ABC / ABM)

O custeio baseado em atividades aparece como um terceiro paradigma, surgido no final dos anos 1980 e prosseguindo nos anos 1990. Esse método reconhece o relacionamento casual dos direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativos às atividades e aos objetos dos custos. Os custos são atribuídos às atividades baseado no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços, baseado no uso das atividades.

O custeio ABC difere do enfoque do custeio tradicional, pela forma como os custos são acumulados. O ABC tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos. Cogan (1999, p. 43) menciona Holmen (1995) que enumera seis hipóteses, apresentadas a seguir, que ancoram o sistema de custeio ABC. A primeira é de que atividades consomem recursos, e recursos adquiridos criam custos. A Segunda, de que produtos ou clientes consomem atividades. Uma terceira suposição, com relação ao ABC, é de que modelos de ABC consomem ao invés de gastarem. Essa consideração é importante, pois, para que os custos reduzam é necessário uma mudança nos gastos. O ABC, entretanto, não mede o gasto e sim o consumo. No curto prazo, uma mudança na atividade irá ter pequeno ou nenhum impacto no consumo dos recursos. Já no longo prazo, ajustes poderão ser feitos para trazerem os gastos em alinhamento com o consumo. A quarta suposição, relacionada muito de perto com as duas outras, é de que existem numerosas causas para o consumo dos recursos. Uma outra consideração implícita na quarta suposição é de que uma grande quantidade de atividades pode ser identificada e medida. Essas atividades servem de ligação entre o custo dos recursos e o custo dos objetos. Essas ligações ativam a utilização de múltiplos centros de custos ao invés de um único centro de custos, refletindo uma relação de causa e efeito.

O custeio tradicional tem utilizado algumas medições de atividades para ratear os custos aos produtos. O maior avanço do ABC foi reconhecer que, em adição ao uso de muitas medições de atividades, essas medições poderiam ser organizadas numa hierarquia:

- Atividades em nível de unidades, que ocorrem cada vez que uma unidade é produzida;
- Atividades em nível de lote, que ocorrem cada vez que um lote de mercadorias é produzido;
- Atividades em nível de produto, que ocorrem como suporte no projeto de produção de cada diferente tipo de produto;
- Atividades em nível de facilidades, que ocorrem com as facilidades que dão suporte a um processo geral de fabricação.

A quinta suposição do ABC é que os centros de acumulação dos custos em atividades são homogêneos, o que significa que em cada centro de custos de atividades só existem atividades de cada um dos quatro níveis que acabaram de ser apresentados.

A sexta e última suposição do ABC é de que todos os custos em cada centro de atividades funcionam como se variáveis fossem (mantendo proporcionalidade com a respectiva atividade). Quando esta consideração é acoplada com a anterior da homogeneidade dos centros de atividades torna-se aparente que somente os custos considerados fixos, no sentido tradicional do termo, seriam os correspondentes às atividades em nível de facilidades. Cogan (1999, p.45) cita Kaplan (1998), que diz: “alguns clamam, incorretamente, que o custeio ABC assume que quase todos os custos de uma empresa são variáveis”. Isso, contudo, não invalida essa sexta consideração onde os custos acumulados em cada centro de atividade são homogêneos apresentando despesas de um dos quatro níveis da hierarquia citada anteriormente, e mantendo uma proporcionalidade com essas atividades, mensuradas através de compreensíveis relações de causa e efeito ditadas por direcionadores de custos de base casual.

Holmen (1995), citado por Cogan (1999, p.46), encerra sua análise dizendo que “a maior implicação dessas seis considerações é a de que o ABC pretende, principalmente, ser utilizado como uma ferramenta de longo prazo. No curto prazo, os gastos são relativamente não modificáveis. Somente no longo prazo é que os

usos/consumos e gastos são trazidos a um alinhamento. Usando o ABC, uma técnica padrão para uso/consumo, para prever custos de curto prazo, irá fazer vista grossa ao fato que os custos são decisões de gastos”.

Martins (2000, p.304) diz haver duas formas que possibilitam a análise de custos:

- a) a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e
- b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

A visão vertical de custeio restringe-se a uma limitação do conceito de atividade no contexto de cada departamento. É uma visão exclusivamente funcional.

A visão horizontal, de aperfeiçoamento de processos, reconhece que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas, exercidas através de vários departamentos da empresa. Esta visão horizontal permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Martins (2000, p.305) diz ainda que “os sistemas tradicionais geralmente refletem os custos segundo a estrutura organizacional da empresa, na maioria dos casos estrutura funcional. O ABC, nesta visão horizontal, procura custear processos; e os processos são, via de regra, interdepartamentais, indo além da organização funcional. O ABC, assim, pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos, e quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC”.

Hoje, um outro conceito ou adaptação para o ABC é utilizado regularmente. É o Gerenciamento Baseado na Atividade (ABM) que abandona o método de apropriação sugerido pelo ABC e passa a considerar o método como um sistema de estimativa.

Segundo Sakurai (1997, p.116), “muitos pesquisadores do ABC mudaram seus enfoques de mensuração para o processo, e de análise de custo de produto para redução do custo do processo industrial. Isso, às vezes, provocou a mudança do ABC para ABM”.

Para definir o conceito de ABM, pode-se dizer que ele é um método de gerenciamento que usa o ABC para auxiliar uma organização a melhorar o valor de seus produtos e serviços. Como principal fonte de informação, utiliza a análise baseada na atividade, a análise de geração de custos, de direcionadores de custos e sua redução.

2.4 - Gecon (Gestão Econômica)

Catelli (1999, p.277) diz que “o ambiente internacional em seus diversos aspectos vem-se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por mudanças profundas, e como não poderia deixar de acontecer, os processos de mudança têm impactado a economia e as empresas de forma geral. Nesse intenso movimento de mudanças, o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores passam a trabalhar com novos modelos de decisão. O desafio agora dos gestores é saber como implementar as mudanças e obter resultados concretos”.

As preocupações de nosso “mundo moderno” de certa forma sempre existiram; todavia, o ambiente as tornou mais agressivas, e o estágio atual de avanço tecnológico tem propiciado o desenvolvimento de instrumentos e métodos operacionais mais eficientes.

O Sistema de Gestão Econômica - Gecon, veio para fazer face aos desafios impostos as mudanças, fundamentalmente, para fomentar a competência das pessoas

e estimulá-las ao atingimento dos objetivos da empresa. Catelli (1999, p.297) diz que “o Gecon é um modelo que tem por foco a gestão por resultados econômicos”.

Para Catelli (1999, p.477), no que diz respeito às informações, o sistema Gecon objetiva, essencialmente, sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle. Procura promover maior transparência e um envolvimento efetivo dos gestores, de forma que os mesmos sintam-se donos de suas áreas, constituindo-se em instrumento adequado para a monitoração eficaz dos processos de gestão com a conseqüente minimização dos riscos. Elimina “áreas cinzentas” da organização e envolve todas as áreas nos objetivos maiores da empresa, articulando e estimulando os gestores a buscar o melhor para a companhia. Os gestores, sejam eles responsáveis por *áreas de negócios* ou *unidades de negócios*, passam a ser avaliados por sua contribuição efetiva para a empresa e por parâmetros lógicos obtidos das variáveis que estão sob sua esfera de ação. Também o sistema estimula a criatividade dos gestores, evidenciando que os resultados podem ser melhorados não só pela diminuição de despesas, mas sobretudo pelo incremento de volumes, otimização do *mix* de produtos, diminuição de prazos de estocagem, utilização eficiente de recursos, administração dos aspectos financeiros (prazos de pagamentos/recebimentos e taxas de custo financeiro de oportunidade) dos eventos que envolvam terceiros.

O resultado global da empresa é formado pela junção dos resultados analíticos das diversas transações que correspondem à materialização das ações dos gestores. Catelli (1999, p.278) diz que “fica claro que o nível de qualidade ou excelência da ação do gestor é fator decisivo para o grau de otimização do resultado”. Os gestores devem ser movidos ou incentivados a tomar as melhores decisões para a empresa.

O sistema Gecon preconiza a importância de propiciar um clima organizacional baseado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento das pessoas, especialmente dos gestores.

Nesse contexto, Catelli (1999, p.278) diz que “os gestores são considerados, em primeiro lugar, como pessoas de confiança da empresa e, portanto, devem colocar os interesses globais da organização acima dos interesses particulares da área. Em

segundo plano, os gestores são os ‘donos’ de seus negócios, devendo atingir a eficácia desejada por meio do alcance dos resultados econômicos planejados, tendo em vista que a maximização dos resultados setoriais não conduz necessariamente ao resultado global ótimo”. Desta forma, a delegação de autoridade e responsabilidade inseridas neste modelo, põe cada área responsável por seus negócios, tanto em termos de planejamento quanto da execução e controle, não havendo espaços para políticas punitivas por parte da alta administração da empresa, e nem para desculpas por parte dos gestores.

2.5 - Custeio Meta

O Custeio Meta iniciado nos anos de 1990 e além, representa a era dos custos voltados para o mercado em oposição aos custos voltados para a engenharia. A necessidade de se garantir o lucro final previsto para os produtos/serviços, em que todas as despesas são absorvidas, levou ao desenvolvimento a partir dos anos de 1990, de um novo paradigma no gerenciamento de custos, ou seja, o custeio meta utilizado originalmente na indústria japonesa e que representa para este estudo o quarto paradigma.

O destaque dessa simples e lógica técnica, e que por isso mesmo revolucionou o gerenciamento da Contabilidade de Custos, foi a colocação da seguinte questão: O que têm os custos a ver com a fixação do preço de venda? Quebra-se aí um paradigma (engenharia) que sempre considerou o custo dos produtos como fator fundamental para a fixação do preço de venda. Quem de fato determina o preço de venda é o mercado.

Nesse novo paradigma não se cogita da determinação do custo unitário total como condicionante para a fixação do preço de venda. Ao contrário, usa-se o preço de venda para determinar o custo que o mercado irá aceitar. O preço conduz aos custos

em oposição ao conceito anterior do custo levar ao preço. O custo unitário permitido, ou objetivo, ou meta, terá de ser obtido para que os lucros desejados sejam atingidos.

Tem-se aí, ainda, uma questão a resolver e que é o de como determinar o lucro desejado. Este seria representado por uma percentagem das vendas? Ou levaria em conta o retorno dos investimentos? O fato é que esse lucro desejado deveria no mínimo representar o lucro que estimulasse o empreendedor a investir e se manter no negócio. Sakurai (1997) citado por Cogan (1999, p.96) diz que “a taxa usada para determinar o lucro-meta é geralmente a lucratividade de vendas (ROS – return on Sales), ao invés do retorno do investimento (ROI – return on investment)”. Uma das razões para isso é a facilidade de cálculo do ROS para cada produto.

Em síntese, o custeio meta é uma ferramenta de gerenciamento estratégico que busca reduzir o custo do produto durante seu ciclo-de-vida. O custeio meta presume uma interação entre a Contabilidade de Custos e o restante da empresa, através de um bem executado planejamento a longo prazo do lucro e o comprometimento para com o melhoramento contínuo.

O custo meta corresponde ao preço que os clientes desejam pagar para o produto/serviço deduzido do lucro que o empreendedor deve receber para executar o respectivo produto/serviço. É, na realidade, o custo permitido para o produto, ou seja, o custo com que se poderá produzir o citado produto no final das contas. O custeio meta reverte a estratégia de preços utilizada por muitas décadas por entender que os clientes não se preocupam com os custos do fornecedor dos serviços, mas apenas com os seus próprios. E, no caso, os preços dos prestadores de serviços, sim, é que são os seus custos, e aí termina o seu interesse.

A melhor maneira de reduzir custos é implementar o custeio meta no estágio de projeto. Os custos de operação ocorrem como resultado inexorável das características dos produtos e dos processos que foram fixados na fase do projeto do produto. O entendimento de que a maior parte das despesas já estarão comprometidas, uma vez que o projeto seja definido, mostra que os esforços para a redução de custos deveriam

acontecer justamente na fase do projeto, antes, portanto, que as despesas efetivamente ocorram.

Os custos que impactam nos produtos ou serviços consideram todas as despesas que incidem no ciclo-de-vida do produto, desde a pesquisa até a situação de ser descartado. As alternativas manufatureiras de redução de custos somente podem influenciar uma pequena parte do custo total do produto. O custeio do ciclo-de-vida, contudo, mede por completo, todos esses custos, e não apenas os incorridos durante a produção. Claro que muitos desses custos serão estimados, mas a importância de serem determinados nos estágios iniciais antes que o projeto esteja definido é primordial para a obtenção de produtos com os menores custos. A análise do cálculo e da redução desses custos, antes mesmo que eles ocorram, acontece nessa fase e se utiliza de técnicas como análise de valor e custeio ABC etc. Cogan (1999, p. 106) define análise de valor como sendo “uma técnica que focaliza determinado nível de tarefas ou atividades a fim de determinar se cada uma delas agrega valor ao consumidor (eficácia), e isso ocorrendo, se a mesma pode ser realizada com menor custo (eficiência)”.

2.6 - Custeio de ciclo de vida.

Na contabilidade de custos tradicional, o ciclo de vida de um produto ou bem ativo inclui pesquisa e desenvolvimento, planejamento, desenho e fabricação. Dessas fases, todos os custos incorridos em planejamento, desenho e fabricação também aparecem no custo tradicional da produção. Os custos de pesquisa e desenvolvimento são incluídos no custo do produto ou considerados como despesas fixas do período. Todos esses custos são incorridos pelo fabricante. No entanto, o ciclo de vida real não termina quando o produto é fabricado. Existe alguma confusão pelo fato de o termo *ciclo de vida do produto* ser usado com duas interpretações na literatura sobre o assunto. Numa definição, Sakurai (1997, p.158) diz que “o ciclo de vida do produto

abrange o período da produção, das vendas e dos ganhos a partir da data em que o produto é colocado no mercado, até a data em que suas vendas são suspensas. A outra definição, mais abrangente, refere-se ao uso do produto desde a data de sua fabricação ou de sua compra, até a data em que é descartado”.

2.7 - Planejamento: instrumento para chegar à eficácia.

Para uma maior compreensão deste tópico, faz-se necessário definir o conceito de eficácia que será empregado regularmente no decorrer deste estudo. Muitos são os conceitos utilizados para definir eficácia, contudo será apresentado apenas dois encontrados na literatura estudada.

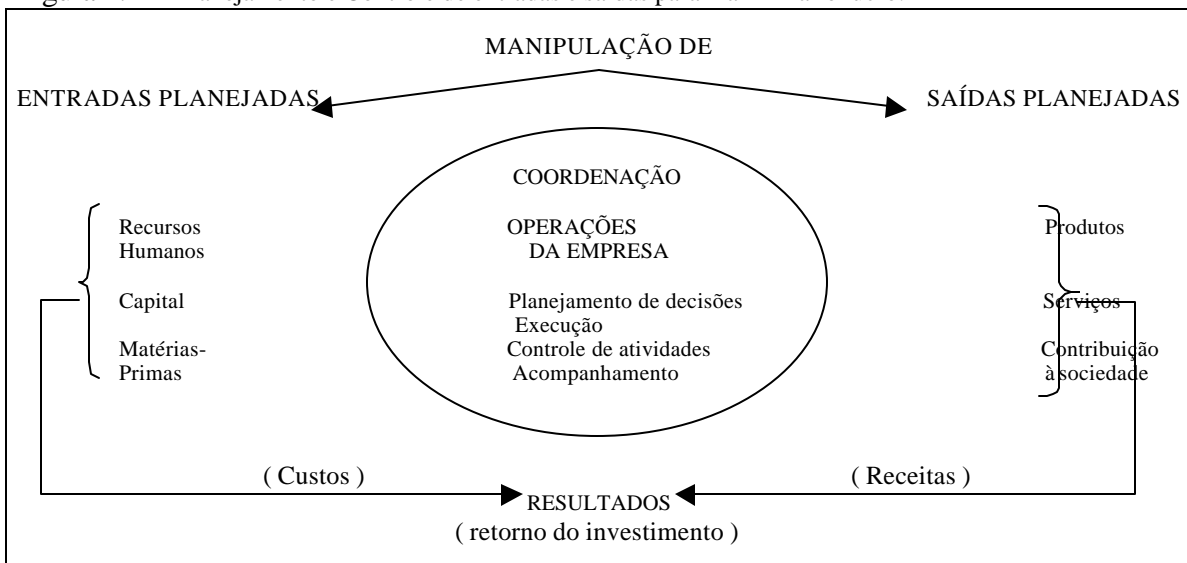
Segundo Seashore e Yuchtman (1967), citados por Mauro (1991, p. 52), “eficácia é a capacidade demonstrada por uma organização de explorar seu ambiente para a aquisição de recursos escassos e valorizados para manter seu funcionamento”.

Já Nakagawa (1988), também citado por Mauro (1991, p. 51), define eficácia como “conceito diretamente associado à idéia de resultados e produtos decorrentes da atividade principal de uma organização, assim como realização de suas metas e objetivos com vistas a atingir o que ela considera sua missão e propósitos básicos. A eficácia surge da comparação entre os resultados planejados e os resultados obtidos”.

Agora, partindo para o que realmente nos levou a estudar este tópico, pode-se dizer que o conceito de planejamento e controle de resultados implica elementos de realismo, flexibilidade e atenção permanente às funções de planejamento e controle da administração. Esta definição identifica a administração como o principal componente para o êxito da empresa a longo prazo. Em muitas empresas bem administradas, o planejamento e controle de resultados vem sendo identificado como uma forma de administrar. Focaliza diretamente uma abordagem racional e sistemática ao planejamento global e ao controle dinâmico dando ênfase à administração por objetivos e à flexibilidade realista na execução das tarefas administrativas.

O planejamento e controle de resultados baseiam-se na convicção de que a administração é capaz de planejar e controlar o destino de uma empresa a longo prazo por meio de uma série contínua de decisões bem estruturadas. O conceito de planejamento e controle de resultados orienta-se diretamente ao da administração, ou seja, o processo de tomada de decisões. Para garantir o êxito a longo prazo, a série de decisões administrativas deve gerar planos e ações destinadas a assegurar os influxos de entrada e saída essenciais à sustentação dos fluxos de saída planejados pela empresa, para que sejam obtidos níveis realistas de lucros e de retorno dos investimentos. A geração contínua de lucros por meio da manipulação dos fluxos de entrada e saída pela administração é a essência do planejamento e controle de resultados. Essas relações são apresentadas de maneira simplificada na figura 2.1 (abaixo). Nessa figura é possível observar que os fluxos de entrada essenciais são os de recursos humanos, capital e matérias-primas, e que eles geralmente representam custos para a organização. Por outro lado, os fluxos de saída planejados são os de produtos, serviços e contribuições da empresa à sociedade.

Figura 2.1 - Planejamento e Controle de entradas e saídas para maximizar o lucro.



Fonte: Cogan (1999)

Os fluxos de produtos e serviços geram receitas, enquanto os de contribuição à sociedade tendem a implicar custos, pelo menos a curto prazo. A tarefa principal da

administração consiste em manipular as combinações de fluxos planejados de entrada e saída, através do processo administrativo, para que os objetivos da empresa a longo prazo sejam alcançados. Quando o objetivo é obter lucros, a principal medida de consecução de objetivos a longo prazo deve ser em termos de lucros e de retorno sobre o investimento.

CAPÍTULO 3 – Modelo de Decisão de Preço de Venda.

3.1 - Modelo de Decisão - O que é?

Para se entender o que é um modelo de decisão, é preciso primeiramente conhecer os conceitos de modelo e de decisão. Para isso, Robbins (1978) citado por Vatan (1995, p.18), esclarece que “um modelo é, por definição, uma abstração da realidade. É uma representação simplificada de algum fenômeno do mundo real”.

A utilização de modelos, ao invés da manipulação direta das variáveis da realidade, pode gerar economias de custos para o decisor. Como exemplo, tem-se as montadoras de automóveis que, caso não se utilizassem de modelos para testar a reação dos carros frente aos diversos fenômenos meteorológicos e colisões, provavelmente não sobreviveriam.

Algumas vantagens na utilização de modelos corporativos na gestão empresarial são a possibilidade de experimentação, adquirir conhecimento, gerar sistema de referências etc.

Grande parte da atividade gerencial envolve a necessidade de tomar decisões. Decidir é escolher dentre alternativas disponíveis, a mais favorável num certo momento. Decisões são necessárias em diversas situações, como por exemplo, em resposta a algum problema a ser resolvido, a alguma oportunidade a ser aproveitada, a uma crise que precise ser enfrentada ou a algum objetivo a ser atingido.

A decisão é produto do processo decisório na resolução de problemas, os quais, caracterizam-se por uma defasagem entre o que se espera acontecer e o que realmente ocorre. Estas defasagens são causadas por mudanças nas variáveis ambientais: condições indesejáveis no presente, das quais se deseja atingir outras; ou então, situações indesejáveis previstas para acontecerem no futuro e que se deseja que sejam evitadas. As consequências da decisão são efeitos derivados de cada alternativa de ação em um dado estado ambiental.

As decisões podem ser distinguidas entre dois extremos opostos: decisões programadas e decisões não-programadas.

As decisões são programadas a medida em que são repetidas e rotineiras, em que foi criado um processo definido para abordá-las, de modo que não tenham de ser tratadas de novo cada vez que ocorram. Para este tipo de decisão é possível conceber estruturas, políticas, procedimentos e modelos de decisão que permitam definir o problema, propor soluções alternativas e selecionar a melhor decisão.

As decisões serão não-programadas na medida em que forem novas, não estruturadas e de importantes conseqüências. Não haverá método pré-fixado para tratar o problema por diversos motivos: porque não foi apresentado antes, porque sua natureza e estrutura exata são complexas, ou porque é tão importante que merece tratamento específico.

Os modelos de decisão podem ser utilizados pelos decisores na formulação, avaliação, análise e escolha de alternativas de ação e suas conseqüências, propiciando a simulação de resultados de cada custo de ação antes da decisão ser tomada. Estes podem ser previamente construídos antes do processo decisório ter se iniciado, ou, serem construídos durante o mesmo.

Pela pesquisa realizada, Vatan (1995, p.42) enumera as seguintes vantagens na utilização de modelos de decisão na gestão empresarial:

- a) Aparecem sob a forma de representação da realidade;
- b) Ajudam a identificar várias relações entre os elementos da realidade;
- c) Servem como base para o estabelecimento de regras de decisão;
- d) Facilitam a observação do sistema como um todo;
- e) Podem substituir complexidade por simplicidade;
- f) Permitem a simulação das conseqüências de cada alternativa de ação dentro dos parâmetros escolhidos;
- g) Permitem compreender relações complexas.

Um modelo de decisão de preço de venda deve ter finalidade primordial de auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços. O preço é produto de um processo decisório.

Os **estímulos para decisão de preços** são derivados da atuação das **variáveis ambientais externas e internas no ambiente de decisão de preços** sobre a empresa.

As **variáveis ambientais externas** são todos os fatores externos à empresa que influenciam direta ou indiretamente a decisão de preço, estes por sua vez são divididos em fatores derivados do macroambiente ou do microambiente. Estas variáveis são na verdade as diversas **situações** originadas do ambiente de decisão que não estão sob o controle do decisor, mas que influenciam na escolha das alternativas.

As **variáveis ambientais internas** são originadas das decisões internas da empresa e portanto controláveis. As principais variáveis decisórias seriam: os objetivos da empresa, as políticas e estratégias empresariais, a estrutura de custos, o nível de investimentos realizados e projetados, os produtos oferecidos, a tecnologia empregada, a capacidade produtiva instalada, os canais de distribuição dos produtos, os níveis de propaganda e a estrutura organizacional da empresa.

Segundo Vatan (1995, p.65), “a **escolha da alternativa de preço** deve levar em consideração as **conseqüências** de cada curso de ação em um dado estado ambiental. Desta forma, a escolha da melhor alternativa de preço estará orientada por **modelos de decisão** que possam prever as conseqüências advindas de cada alternativa”.

Dentro de uma abordagem racional da decisão de preço, a geração e avaliação das alternativas de preço pode ser otimizada através da utilização de um **modelo de decisão de preço**. Este pode ser orientado por diversos aspectos quantitativos ou qualitativos, e pode constituir-se na operacionalização e caracterização dos **sistemas de valores e preferências** utilizados pelo decisor na escolha da melhor alternativa de preço.

3.2 – Decisões de Preço de Venda orientadas pela Teoria Econômica.

Em teoria econômica, existem dois princípios fundamentais, citados por Vatan (1995, p.74) que orientam as decisões das entidades sob o ponto de vista econômico:

- a) o princípio da otimização: as pessoas tentam escolher o melhor padrão de consumo ao seu alcance;
- b) o princípio de equilíbrio: os preços se ajustam até que o total que as pessoas demandam seja igual ao total ofertado.

Estas suposições partem do pressuposto que compradores e vendedores atuando em um determinado mercado agem de forma racional e têm todas as informações necessárias para tomarem decisões sobre a utilização de recursos, produtos e serviços em busca da otimização de seus resultados ou na obtenção de maiores benefícios.

Para o modelo de decisão de preço orientado pela teoria econômica é importante reconhecer quais são os fatores que podem conduzir a uma elasticidade-preço da demanda elástica ou inelástica, ou seja, quais são os determinantes que podem tornar a quantidade procurada de um produto mais ou menos sensível aos preços. Vatan (1995, p.84) cita Bailas (1980) que diz haver vários fatores, tais como: a existência de produtos substitutos ou não; a quantidade de possíveis utilizações para o produto; a participação do gasto com o produto na renda do consumidor; e finalmente, se o preço vigente estiver mais próximo da extremidade superior da curva, a procura será mais elástica do que se ele estiver mais próximo da extremidade inferior. Vatan (1995) acrescenta que quanto maior o tempo que os consumidores dispõem para se ajustarem a uma alteração de preço, maior será a elasticidade-preço da demanda.

É importante mostrar também a conceituação da **oferta** dos produtos. A oferta de um produto/serviço significa a quantidade de um bem econômico que um vendedor (ou vendedores) está disposto a oferecer, a um determinado preço, por um certo período de tempo.

Para Vatan (1995, p.89), a oferta de um produto por uma entidade econômica vendedora depende de seu preço. Considerando-se “.....” que as demais condições

permaneçam constantes, pode-se afirmar que geralmente quanto maior for o preço de um bem ou serviço, maior será o número de entidades dispostas e aptas a produzi-lo e vendê-lo.

Dentro de um sistema econômico, caracterizado pela livre iniciativa, o mercado, segundo Bilas (1980) citado por Vatan (1995, p.95), apresenta cinco funções principais. Estas funções correspondem às questões principais que devem ser respondidas no seu adequado funcionamento. São elas:

- a) o mercado estabelece os valores;
- b) o mercado estabelece a produção;
- c) o mercado distribui o produto;
- d) o mercado raciona;
- e) o mercado provê para o futuro.

Para melhor compreensão das estruturas de mercado, faz-se necessário conceituar o termo **mercado**, suas características e suas principais atribuições.

Segundo Vatan (1995, p.94) “um mercado é o lugar onde compradores e vendedores encontram-se para comprar e vender seus recursos e seus bens e serviços”. O termo *lugar* utilizado por Vatan não deve ser entendido como sendo um lugar geográfico, pois na sociedade atual, com as facilidades estabelecidas pela tecnologia, os diversos compradores e vendedores estão se aproximando mais, não importando sua localização física. Aplicado ao conceito de preço de transferência, o mercado pode ser caracterizado também pelos diversos setores ou divisões da empresa.

A medida dos valores dos bens e serviços transacionados no mercado é estabelecida através de seus preços vigentes no mercado. Em função dos preços estabelecidos dos fatores de produção, o mercado orienta a produção no sentido de buscar a eficiência econômica na utilização dos seus recursos. Sendo assim, o mercado deve distribuir o produto, ou seja, dizer para quem os bens e serviços devem ser conduzidos. No racionamento, o mercado limita o consumo à produção disponível através de sistema de formação de preço. Por último, o mercado através dos mecanismos de poupança e investimentos procura garantir a continuidade e progresso do sistema.

Os mecanismos auto-regulatórios de mercado, que conduzem ao preço e a quantidade de equilíbrio de mercado, funcionam em ambientes de mercado caracterizados como de **concorrência perfeita**, onde prevalecem as premissas de livre concorrência e do livre jogo do sistema de preços. Nesse sentido, os preços seriam os orientadores das empresas para que utilizassem o seus recursos escassos e disponíveis de forma a maximizar seus lucros, e conduzissem a uma maior eficiência da atividade econômica.

A estrutura de mercado conhecida como concorrência perfeita é caracterizada pela existência de um grande número de entidades produtoras e compradoras, sendo que nenhuma isoladamente tem condições de modificar as curvas de demanda ou de oferta, portanto o preço dos produtos para as empresas é o preço de mercado.

Vatan (1995, p.124), diz que “as principais limitações do modelo teórico de decisão de preço de venda orientado pela teoria econômica, parte do estudo de suas restrições e da condição *Ceteris Paribus*, ou seja, das demais condições permanecerem constantes, que limitam a sua aplicabilidade em situações reais”.

O modelo teórico de decisão de preço, sob o ponto de vista econômico, contribui para um entendimento global dos principais e complexos aspectos da decisão de preço, mesmo reconhecendo que seus pressupostos sejam limitadores de sua aplicabilidade. Alguns pontos ressaltam-se nesse modelo:

- a) preços, em qualquer estrutura de mercado, são decorrentes das forças tanto da procura quanto da oferta;
- b) o conhecimento do comportamento do consumidor e sua sensibilidade aos preços é fundamental para a determinação dos preços dos produtos a serem ofertados;
- c) o sistema de preços dentro de um sistema econômico pode ser considerado um dos mais eficazes mecanismos para a orientação das atividades econômicas, tanto para as entidades produtoras quanto para as consumidoras.

3.3 – Decisões de Preço de Venda orientadas pelos custos.

Segundo Vatan (1995, p.129) existem dois métodos que, embora possuam variações na sua aplicabilidade, utilizam o custo como base para formação do preço de venda. O primeiro é conhecido como **“Mark-up”, “Preço Margem”**. E o segundo é chamado de **“Taxa de Retorno Alvo”, “Target-Return”**.

O **“Mark-up”**, com suas variações, consiste basicamente em somar-se ao custo unitário do produto uma margem fixa para obter-se o preço de venda. Esta margem, geralmente percentual, deve cobrir todos os custos e despesas e propiciar um determinado nível de lucro.

Vatan (1995, p.191) cita Lere (1979) que sugere um conjunto de regras necessárias para o estabelecimento do preço com base no custo, veja:

- a) determinar o custo do produto;
- b) determinar o percentual de margem a ser usado;
- c) multiplicar o percentual de margem pelo custo do produto para obter a margem em unidades monetárias;
- d) somar a margem monetária ao custo do produto para determinar o preço.

Naturalmente, dependendo da base de custeio escolhido, o percentual de margem a ser multiplicada pelo custo poderá ser maior ou menor.

A **“Taxa de Retorno Alvo”** objetiva fixar um preço de venda que proporcione a um dado volume de vendas, uma taxa específica de retorno sobre o investimento realizado pela empresa. Esta taxa de retorno meta depende da estimativa de um nível **“normal”** de produção, bem como dos custos correspondentes para o produto e para a empresa como um todo, dado este volume de produção e de vendas. Esta taxa planejada deve ser um orientador das decisões de preço.

Uma fórmula simples que permite entender este conceito é dada por:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo Total} + (\% \text{ taxa de retorno alvo ao ano} \times \text{investimentos})}{\text{Volume de Vendas Estimado}}$$

Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelos custos apresentam algumas limitações, como:

- a) no método da taxa de retorno alvo, é necessário a identificação dos investimentos realizados em cada produto. Existem investimentos permanentes ou circulantes comuns a diversos produtos, e que, portanto, necessitam de uma alocação ou distribuição através de rateios que muitas vezes são arbitrários e podem distorcer o real capital na sua fabricação ou comercialização.
- b) Estes modelos ignoram o estágio em que se encontra o produto em seu ciclo de vida, ou seja: introdução, crescimento, maturidade e declínio. Assim, os custos podem ser diferentes em cada estágio, devido às economias de escala de produção e da curva de aprendizagem, bem como, os preços de venda podem ser diferentes dependendo da estratégia de marketing da empresa e do seu ambiente mais ou menos competitivo de mercado;
- c) Ignoram a atuação das outras variáveis mercadológicas controláveis pela empresa, tais como: os atributos do produto, a propaganda, canais de distribuição etc; no volume de vendas do produto.

Embora possuam diversas limitações, os modelos de decisão de preço de venda orientados pelos custos são utilizados em vários setores de atividade e apresentam as seguintes contribuições conforme Vatan (1995, p.201) nos apresenta:

- 1) A facilidade e simplicidade de aplicação destes modelos baseados nos custos têm sido apontadas como algumas das grandes vantagens em sua utilização, pois o custo é, ou pode ser, um elemento conhecido com razoável grau de acerto pelas empresas;
- 2) Os custos podem não ser o fator principal e determinante de preço de venda, mas sem dúvida nenhuma são um fator limitante, pois as empresas não sobreviverão a longo prazo se venderem seus produtos, de forma contínua, abaixo dos seus custos. Os custos são restrições econômicas para as entidades;
- 3) Outra contribuição é apresentada pelo modelo da taxa de retorno-alvo porque este relaciona a decisão de preço com os objetivos gerais planejados da empresa;

- 4) Outro ponto é que o modelo da taxa de retorno-alvo também procura relacionar as necessidades financeiras e remuneração do capital empregado na empresa com a decisão de preço;
- 5) Quando todas as empresas de um setor de atividade econômica orientam-se pelos custos, seus preços tendem a ser semelhantes, minimizando a concorrência de preço;
- 6) O uso adequado dos conceitos de custos fixos e variáveis permite à empresa estimar as conseqüências sobre o lucro de vários preços alternativos de acordo com sua curva de demanda.

3.4 – Decisões de Preço de Venda orientadas pelo Mercado.

Vatan (1995, p. 206) diz que “o termo **Mercado** é utilizado para caracterizar os modelos de decisão de preço de venda que se orientam pela *demanda* e pela *concorrência* porque o mesmo, engloba tanto as condições e variáveis do lado da procura do consumidor, quanto às condições e variáveis da oferta de produtos pelas entidades vendedoras”. Portanto, o preço de transferência pode ser influenciado pela procura ou pela oferta existente para determinado período de tempo.

Os **modelos de preço de venda orientados pela demanda** levam em consideração determinadas características do consumidor, da intensidade da demanda e do mercado para a formação do preço, desta forma, desconsiderando os custos do produto como variável relevante nesta decisão.

Vatan (1995, p.272) diz que os modelos de decisão de preço de venda orientados pela demanda são decorrentes de *empresas orientadas estrategicamente para o consumidor*, aquelas que enfatizam as movimentações do consumidor, identificando oportunidades ao observar as necessidades dele, formulando estratégias e decidindo quais grupos de consumidores e quais necessidades são as mais importantes para atender , em função de seus recursos e objetivos.

Os modelos orientados pela demanda partem do princípio de que é possível praticar discriminação de preços, ou seja, vender o mesmo produto com preços diferenciados a diferentes segmentos de mercado, embora tenham praticamente o mesmo custo. Esta diferenciação pode ser feita por cliente, região, modelo ou versão, ponto de venda, época.

Podemos ver duas técnicas de fixação de preços com base na demanda, são elas: **discriminação de preços** e o **valor percebido**.

A **discriminação de preços** consiste na venda de um tipo de produto por dois ou mais preços em função do cliente, do modelo ou versão do produto, da região de venda e da época da venda. Nessa técnica, pode-se cobrar um preço alto quando a intensidade da demanda é maior e um preço baixo quando é fraca, independente dos custos unitários de produção. Isto pode ocorrer em momentos diferentes devido aos ciclos dos negócios e com produtos de vendas sazonais. A empresa pode mudar seus preços de uma estação para outra, de um dia para outro, ou de uma hora para outra. Como exemplo temos empresas de telefonia, que têm preços diferenciados ao longo dos dias da semana e horários do dia.

A discriminação de preços pelo cliente implica em cobrar diferentes preços de um mesmo produto para consumidores diferentes, devido às diferentes intensidades de demanda ou ao grau de conhecimento dos compradores do produto. Como exemplo: um vendedor pode ter um preço de tabela, mas ter liberdade de negociação de preço, através da concessão de descontos, aliás, prática muito utilizada nas transações entre empresas. Junto a consumidores finais este procedimento pode prejudicar as relações com a clientela.

Já o **valor percebido** procura perceber o valor que o consumidor atribui ao produto da empresa e conseqüentemente definir seu preço, que seria uma expressão numérica deste valor.

O ponto principal deste método é ter uma percepção, a mais precisa possível, do valor atribuído pelo mercado ao produto. O instrumento mais utilizado para obter este valor é a pesquisa de mercado, de modo a evitar erros de avaliação e conseqüentemente de preços.

Os **modelos de preço de venda orientados pela concorrência** levam em consideração o preço corrente de mercado, as expectativas de como os concorrentes estabelecerão os seus e suas prováveis reações ao preço estabelecido pela empresa. A

característica principal é que a empresa busca manter uma relação entre o seu preço e o preço de seus concorrentes, independente dos seus custos ou da demanda de mercado.

Esses modelos são decorrentes de *empresas orientadas estrategicamente para o concorrente*, aqueles cujos movimentos são reflexos principalmente das ações e reações dos concorrentes. Os três métodos baseados na concorrência estudados neste capítulo são: **preço corrente** ou **preço de mercado**, **imitação de preços** e **concorrência de preço**.

O **preço corrente** ou **preço de mercado** é estabelecido pelo mercado, seja em função de suas características econômicas ou por questões de costume (hábito ou tradição), fazendo com que todos os concorrentes tenham que praticá-lo. Portanto, nenhum vendedor tem condições de sozinho controlar o preço do produto, pois o mesmo pode ser facilmente obtido em diversas fontes. Um mercado com estas características é conhecido pelos economistas como de “concorrência perfeita”.

Lere (1979), citado por Vatan (1995, p.277), ensina que embora a concorrência perfeita seja uma definição teórica, muitos produtos têm características reais muito próximas a este modelo.

A **imitação de preços** pressupõe que existe uma liderança de preços no mercado e que existam empresas que apenas copiam o preço da líder, seja por imitação voluntária ou involuntária.

Neste caso, existem empresas líderes de mercado que sinalizam os aumentos ou reduções de preços, e empresas seguidoras de preços que devem decidir se aceitam ou não o preço da líder. Não é necessário cobrar o mesmo preço da líder, podendo ficar acima ou abaixo, mantendo-se a mesma paridade anterior.

A **concorrência de preço** é utilizada por empresas que participam de concorrências que envolvem propostas fechadas de preços, sejam públicas ou privadas, de produtos por encomenda ou padronizados.

Geralmente, este tipo de concorrência é encaminhado através de um processo formal de licitação com propostas fechadas, contendo os lances de cada ofertante, vencendo a oferta que oferecer o preço mais baixo. A concorrência pode ser precedida de uma avaliação técnica da capacidade de cada empresa em atender as exigências do cliente em termos de qualidade, design, entrega e assistência pós-venda.

Nestas situações, se a empresa deseja vencer a concorrência, então deve efetuar uma análise competitiva, através da identificação de seus potenciais concorrentes, avaliando-os em termos de produtos, competitividade, capacidade de fornecimento, pontos fortes, pontos fracos e prováveis preços oferecidos.

Segundo Vatan (1995, p.281) as principais limitações dos modelos de decisão de preço de venda orientados pelo mercado são:

- 1) não levam em consideração a necessidade de retorno sobre o investimento nas operações realizadas pela empresa;
- 2) não consideram o custo de oportunidade sobre o capital investido nos produtos e no negócio, como dado necessário para fixação do preço de venda;
- 3) não consideram a estrutura de custos e despesas da empresa no processo de formação e administração de preço;
- 4) estes modelos podem não garantir a continuidade da empresa, pelo fato de não observarem a importância dos custos e despesas como fatores limitantes do preço de venda.

Por outro lado, continua Vatan (1995, p. 282), “são relevantes as contribuições advindas desta abordagem de determinação de preço”.

Em primeiro lugar, os valores dados pelo mercado são fatores limitantes dos preços de venda, pois se uma empresa fixar seu preço acima do de mercado, possivelmente não conseguirá atingir o volume de vendas necessário à sua sobrevivência;

Em segundo lugar, reconhecem a necessidade da empresa em se relacionar estrategicamente com seus clientes e competidores diretos;

Em terceiro lugar, alertam para o valor percebido e atribuído ao produto e o relacionamento preço/qualidade, através do estudo do comportamento do consumidor;

Em quarto lugar, buscam na segmentação de mercado e na mensuração da demanda uma clara distinção e caracterização do mercado-alvo da empresa;

Por último, ressaltam a importância de uma gestão de preços executada em conjunto com uma gestão de marketing proativa, que leva em consideração todas as variáveis de decisão de marketing numa decisão de preço de venda.

CAPÍTULO 4 - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO PARA A EFICÁCIA EMPRESARIAL.

4.1 – Métodos de Estruturação do Preço de Transferência.

Assim como ocorre com os modelos de decisão de preço de venda, o conceito de preço de transferência apresenta diferentes possibilidades de entendimento e estruturação.

Segundo Mauro (1991, p.148) “no conceito de preço de transferência, a polêmica entre os estudiosos não se encontra centrada na ênfase de estruturação de modelos, que todos, em princípio, acordam ser fundamentalmente a mesma, e sim, nas vantagens para o processo gerencial da organização decorrente da adoção de um ou outro dos modelos”.

São usadas várias bases diferentes para determinação do preço de transferência, incluindo: (1) custo total, custo ou custo marginal, (2) preço fixado mais uma margem que inclui o custo mais taxas de manuseio, (3) preço de mercado menos despesas administrativas e de vendas, e (4) preço negociado.

Serão assim tratados os modelos de estruturação do preço de transferência encontrados na literatura estudada:

- 1) modelo fundamentado na noção de custos;
- 2) modelo fundamentado na noção de preços;
- 3) modelo fundamentado em alguns conceitos econômicos específicos;
- 4) modelo fundamentado na livre negociação.

Na seqüência, procura-se discutir esta diversidade de modelos, detalhar a natureza de cada proposta de preço de transferência e identificar aquele que melhor se presta à promoção dos resultados e da eficácia da organização.

O **modelo fundamentado no custo** pode ser baseado em três diferentes conceitos: baseado no **custo total**, no **custo variável real** ou no **custo variável padrão**.

O modelo baseado no **custo total** consiste na apuração do custo total (fixos mais variáveis) incorrido para obtenção dos produtos e simples apropriação destes custos aos produtos diretamente, ou mediante rateio, considerando o volume físico produzido num determinado período. O custo unitário obtido sustenta a relação de transferência dos produtos de uma unidade para outra.

A figura 4.1 nos mostra um exemplo do preço de transferência baseado no custo total.

Figura 4.1

CONTAS	VALOR
1- Custos Variáveis	1.555
1.1 - Matérias primas	1.225
1.2 – Energia	120
1.3 - Outros materiais diretos	210
2 – Custos Fixos	705
2.1 - Mão-de-obra	410
2.2 – Depreciação	155
2.3 – Energia	45
2.4 - Aluguéis	70
2.5 - Seguros	25
3 – Custo Total	2.260
4 – Unidades Produzidas	125
5 – Custo Unitário	18,08
6 – Preço de Transferência	18,08

Fonte: Mauro (1991, p.151).

O modelo fundamentado no **custo variável total** consiste na adoção do custo variável real dos bens e/ou serviços produzidos por uma unidade como base de valor monetário para sua transferência para outra unidade.

Mauro (1991, p.151) diz que esse método é fortemente influenciado pelo conceito de custo variável e, segundo o que se pode observar, tem a preferência, com muita ênfase, de gerentes de empresas nas quais as operações prevêem estoques intermediários entre as atividades-parte da organização.

Os outros custos (fixos) devem ser tratados como mantenedores da capacidade operacional da unidade e, portanto, relacionados com períodos (mês, por exemplo) e não com bens e/ou serviços transferíveis.

A figura 4.2 ilustra o preço de transferência baseado no custo variável real.

Figura 4.2

CONTAS	VALOR
1.1 - Matérias-primas	1.225
1.2 - Energia	120
1.3 - Outros materiais diretos	210
1 - Custo Variável	1.555
2 - Unidades Produzidas	125
3 - Custo Unitário	12,44
4 - Valor base para preço de transferência	12,44

Fonte: Mauro (1991 p. 152).

O modelo baseado no **custo variável padrão** consiste na adoção do custo variável “que deveria ocorrer” (e não efetivamente o que ocorreu) como base de valorização dos bens e/ou serviços transferíveis entre unidades da organização.

Os custos fixos são tratados exatamente como no método anterior, ou seja, não exercem qualquer influência no valor base de transferência.

A figura 4.3 nos mostra o preço de transferência baseado no custo variável padrão.

Figura 4.3

CONTAS	UNIDADES			CONSUMOS FÍSICOS		CONSUMOS MONETÁRIOS	
	Medida	Quant.	Preço	Real	Padrão	Real	Padrão
1.1 - Matérias-primas	TN		24500	50	42.5	1.225.000	1.041.250
1.2 - Energia	KW		31578	4	1.8	126.312	56.840,4
1.3 - Outros materiais	LTS		1169	179	180,0	209.251	210.420
1 - TOTAL						1.560.563	1.308.510,4
2 - Unidades Produzidas						125	
3 - Custo Variável Unit.						12.484,5	10.468,08
4 - Valor base para P.T.							10.468,08

Fonte: Mauro (1991, p.153) com adaptações.

Os **modelos fundamentados no preço** podem ser estruturados sob dois conceitos: **preço de mercado** e **preço de mercado ajustado**.

O modelo baseado no **preço de mercado** consiste na adoção dos preços vigentes no mercado para valorização dos bens e/ou serviços passíveis de transferência entre unidades da organização.

Mauro (1991, p.154) diz que “nesse método, os custos de qualquer natureza não exercem qualquer influência na formação do preço de transferência”.

Já o modelo baseado nos **preços de mercado ajustados** é estruturado sob as mesmas premissas do método anterior, ou seja, adotando o preço de mercado dos bens e/ou serviços, apresentando no entanto um ajuste no valor referente aos encargos decorrentes, principalmente, da transação comercial (impostos indiretos, comissões, fretes) que na transferência não se realizam. Constitui-se realmente num “tabelamento” interno das transações.

O **modelo fundamentado em conceitos econômicos específicos** é baseado no custo de oportunidade, ou seja, é estruturado a partir da premissa de que o preço de transferência deveria refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e/ou serviços demandados.

Por melhor alternativa econômica, devemos entender aquela que possibilite à organização o maior incremento de resultado possível.

Portanto, a melhor alternativa será aquela que permita a transferência dos mesmos produtos, considerando as operações mais lucrativas (maximização da utilidade dos fatores) para vendedores e condições econômicas (menores preços possíveis) vantajosas para compradores.

Por último, Mauro (1991, p.155) diz que “temos o **modelo fundamentado na livre negociação** como a mais liberal das propostas de método de estruturação do preço de transferência, deixando o valor dos bens e/ou serviços transacionados serem determinados entre os próprios gestores das unidades envolvidas na operação. Obviamente, as negociações partem de um preço mínimo determinado, em última instância, pela associação dos conceitos de custo e preço de mercado”.

4.2 – Condições para a utilidade do Preço de Transferência na promoção dos Resultados e Eficácia da Organização.

Já tendo sido definido o conceito de eficácia no capítulo 1, para que fique mais fácil o entendimento desse estudo, pode-se iniciar este tema a partir da percepção do grau de importância existente na utilização do preço de transferência para se chegar à promoção de resultados na organização.

A constatação da alta relevância da noção de eficácia para as organizações contemporâneas e dos resultados para sua promoção e avaliação, a questão dos preços de transferência, reflexo de benefícios gerados em uma unidade e custos assumidos em outra, exige que seus atributos ou requisitos tenham um tratamento cuidadoso e refletido.

Mauro (1991, p.157) diz que, considerando esta abordagem (promoção e avaliação dos níveis de eficácia), entendemos que a estrutura do preço de transferência deveria, necessariamente, privilegiar os seguintes atributos:

- a) Avaliação da capacidade de contribuição dos produtos e/ou serviços para o resultado da atividade-parte da entidade;
- b) Avaliação do desempenho da atividade-parte e sua capacidade de contribuição para os resultados globais da organização;
- c) Sustentar e permitir a avaliação de decisões em todas as esferas e de qualquer natureza voltadas para a maximização dos resultados;
- d) Ser racional, lógico, justo, e sustentável conceitualmente;
- e) Ser inteligente a ponto de induzir comportamentos adequados dos gestores;
- f) Finalmente, o modelo de preço de transferência deve permitir a avaliação da evolução da riqueza (patrimônio) da organização.

Os lucros têm um caráter preditivo da eficácia, ao indicarem como a empresa se comportou num determinado período, bem como revelam, ao longo do tempo, se a empresa terá ou não condições de sobrevivência e desenvolvimento, a partir de um determinado nível (ou capacidade) de alavancagem de seus resultados. Os lucros evidenciam a responsabilidade da empresa no uso de recursos escassos de forma eficiente e eficaz.

Quando os lucros são identificados às áreas que os geraram, expressam a contribuição destas atividades à eficácia empresarial.

Os lucros representam o incremento da riqueza da empresa, por evidenciar a sua capacidade de lidar com as mais diversas formas de pressão e riscos inerentes à atividade empresarial.

As atividades desenvolvidas pela empresa assumem o caráter de eventos econômicos, uma vez que se caracterizam como processos de transformação de recursos em produtos e serviços. Os recursos possuem valores econômicos por serem escassos, contudo, os serviços e os produtos também possuem valores econômicos porque trazem satisfação no atendimento de necessidades.

O resultado da empresa pode ser visto como a soma dos resultados dos eventos econômicos que realiza internamente. As transações são realizadas como decorrência de decisões tomadas pelos gestores na gestão das atividades tendo em vista o cumprimento da missão de sua área: o que comprar, qual preço aceitar, quando produzir, quais mercados vender etc.

Sob o ponto de vista da gestão interna de resultados, o resultado da empresa é a soma dos resultados das decisões dos gestores escolhidos para coordenar um certo conjunto de atividades agrupadas em departamentos.

4.3 - Custo de oportunidade

Ao conceito de custo de oportunidade é reservada uma posição de destaque no que tange ao entendimento que têm sobre o conceito de resultado ou lucro. Mauro (1991, p.168) menciona Miller (1981) que diz "... o custo em economia significa apenas uma coisa - o custo de oportunidade. O custo de oportunidade é definido como o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo". Nota-se que, nessa definição, o custo de oportunidade não depende de quem está usando os recursos. Por exemplo, o custo de oportunidade de uma

peça de máquina para uma firma não é apenas seu melhor uso alternativo dentro da firma mas também o valor de seu melhor uso alternativo em qualquer lugar do planeta.

Portanto, se for definido capital como máquina instalada, pode-se definir o custo de utilização da máquina pelo seu dono como sendo igual ao preço que poderia ter sido obtido se os serviços da máquina fossem vendidos pela oferta mais alta. Isto poderia ter sido realizado de várias formas, a mais óbvia sendo o leasing ou aluguel da máquina. De fato, o proprietário de uma máquina tem a opção não apenas de alugar a máquina mas também de vendê-la e receber juros sobre o dinheiro previamente empatado na máquina. Qual é o custo de oportunidade de possuir aquela máquina? E o seu valor e uso alternativo mais alto? Este pode ser o valor obtido quando se aluga a máquina, ou pode ser o valor obtido pela venda a outra pessoa e colocação do dinheiro em certificados de depósito que rendam 8% ao ano.

Catelli (1999, p. 415) diz que “o custo de oportunidade corresponde ao valor de um determinado recurso em seu melhor uso alternativo. Representa o custo da escolha de uma alternativa em detrimento de outra capaz de proporcionar um maior benefício, ou seja, é o custo da melhor oportunidade a que se renuncia quando da escolha de uma alternativa”. O Sistema de Gestão Econômica - Gecon, já visto no capítulo 2, incorpora o conceito de custo de oportunidade para: mensuração do resultado econômico e do custo de capital da empresa; seleção de alternativas de investimento; estudo de preços de venda; avaliação de desempenho das áreas e de resultados dos produtos/serviços gerados internamente.

Para SPENSER (1967) citado por Mauro (1991, p. 170), custo de oportunidade refere-se ao “... custo das oportunidades a que se renuncia, ou em outras palavras, a uma comparação entre a política que se elegeu e a política que se abandonou. Por exemplo, o custo de se usar o capital e os juros que se pode ganhar no melhor uso seguinte com risco igual”.

Enfim, o custo de oportunidade representa o quanto à empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra. Uma divisão de uma organização pode comprar sua matéria-prima de uma outra divisão da empresa (transferência) ou pode optar por conseguir o mesmo produto no mercado, por um preço mais baixo e com a mesma qualidade. Esse é o custo de oportunidade: quando se deixa uma situação para trabalhar com outra.

O custo de oportunidade deve considerar alguns fatos para a aplicação do conceito:

- 1- A existência de recursos com diferentes alternativas de uso;
- 2- A possibilidade de diferentes níveis de resultado nas diferentes alternativas de uso do recurso;
- 3- A natureza, o estado e a condição evolutiva da situação em avaliação;
- 4- A abrangência da utilização do custo de oportunidade deve estar restrita às alternativas viáveis e possíveis diante da estrutura operacional do negócio;
- 5- As alternativas de ação devem ser consideradas à luz dos resultados a serem obtidos, mas sem considerar o valor dos insumos consumidos ou desgastados para obtê-los, isto pelas diferenças entre esses valores.

No custo de oportunidade o que é sacrificado quando da opção por uma alternativa é a possibilidade de maiores resultados em outras oportunidades.

4.4 - Preço de Transferência

O preço de transferência, segundo Bernard (1998, p.324), “é uma forma de elaboração de preços, tecnicamente possível, clara, entendida por todos os centros de responsabilidade e aceita como a melhor forma de integração de objetivos e atividades”.

Cogan (1999, p.135), cita Kaplan (1998) que diz “o preço de transferência historicamente têm sido um dos mais difíceis e controversos problemas para serem resolvidos pelas corporações”.

Para Catelli (1999, p.418) o “preço de transferência é definido como o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização”.

Os preços de transferência são utilizados para ajudar a coordenar as decisões da divisão para alcançar os objetivos da corporação como um todo, dar condições às divisões de tomarem decisões com relação ao preço final do produto, tema estudado no capítulo 3, e preservar a autonomia das divisões.

Numa simplificação do problema clássico de transferência de preços, pode-se considerar duas divisões, uma que produz um produto intermediário e a outra que recebe esse produto e o transforma em produto acabado. O preço de transferência é o valor utilizado na transferência entre essas divisões. Esse valor é considerado como resultado pelo departamento de vendas de uma divisão e como custo pelo departamento de compras da outra divisão.

Com isso, os lucros líquidos das duas divisões podem ser determinados. Os gerentes divisionais são avaliados pelos lucros que cada um gera preservando o objetivo maior que é o da maximização do lucro por parte da corporação (Gecon). Um problema já percebido aí, é o da incompatibilidade entre os objetivos da organização como um todo e os dos gerentes de divisões. Enquanto a divisão que vende encontra-se preocupada em cobrir ao máximo todos os seus custos e melhorar o seu desempenho, a divisão que compra deseja obter o produto ao menor custo possível. Ela, inclusive, pode pensar em comprar de outra unidade capaz de produzi-la ou fabricá-la e até mesmo adquirir no mercado. Portanto, a solução dessa problemática é determinar a regra para a determinação do preço que melhor atenda todos os objetivos. Vê-se aqui o conceito de custo de oportunidade, já estudado anteriormente.

O problema torna-se mais difícil quando existem informações confidenciais. Os gerentes das unidades podem desejar ocultar alguma informação, a fim de manipular o resultado a seu favor. Na prática, o problema é ainda mais complicado. Acresce a isso alguns problemas que podem surgir, tais como, as divisões podem ter múltiplos produtos; ou podem existir restrições de capacidade; ou o produto pode ter que ser fabricado por uma cadeia de mais de duas divisões etc.

Muitos estudiosos em Economia e Contabilidade dizem que, num mercado perfeitamente competitivo, o preço de transferência ótimo deveria ser o preço de mercado. Quando os produtos de transferência não podem ser obtidos num mercado perfeitamente competitivo, os estudiosos recomendam o uso do custo marginal de longo prazo para suprir os produtos transferidos.

O fato é que os sistemas convencionais existentes não garantem a solução que, em última análise, se deve buscar. Kaplan, Weiss e Desheh (1997), citados por Cogan (1999, p. 138), mostram a implementação de um método para a fixação do preço de transferência de uma indústria farmacêutica internacional com a utilização do sistema de custeio ABC.

O sistema usa as previsões de custos para os próximos anos, baseadas nos dados de despesas orçadas, volume e *mix* de vendas previstos. A companhia calculou as taxas-padrão para os direcionadores de custos de cada atividade. Esses custos foram distribuídos aos produtos baseados na demanda real para as atividades durante o ano, para eliminar as variações mensais/trimestrais entre gasto e consumo. No que se refere á estrutura do modelo ABC seguiu-se à hierarquia de unidades, lotes, suporte de produtos e suporte de facilidades para todas as despesas.

Os custos em nível de unidades foram representados por todas as despesas diretas associadas com a produção individual das unidades dos produtos da dita empresa como cápsulas, ampolas, comprimidos. Essas despesas, principalmente, incluíam o custo das matérias-primas, materiais de embalagem e salários diretos pagos aos operadores.

As despesas em nível de lotes incluíam os recursos usados para cada lote de produção. Essas despesas eram principalmente os custos de preparação, limpeza, controle de qualidade, teste de laboratório, gerenciamento da produção e de computação. Os custos da produção do lote podiam variar entre os diferentes produtos e entre as diferentes fábricas (a corporação em referência era constituída de quatro fábricas e diversas divisões de vendas).

Os custos em nível de produto incluíam as despesas incorridas no registro dos produtos, nas mudanças nos processos de produção dos produtos e no projeto da embalagem. Já as despesas em nível de suporte de facilidades eram representadas pelos custos de manter a capacidade de produção das linhas, incluindo aí a depreciação, os custos das inspeções de segurança e seguro, assim como, as despesas gerais da fábrica como segurança e jardinagem.

O cálculo do preço de transferência foi feito em duas partes. Na primeira os custos em nível de unidades e de lote eram repassados; e, numa segunda etapa, os custos de suporte de produtos e facilidades. Ou seja, na primeira etapa as divisões de Vendas, e que obviamente compravam das divisões manufactureiras, recebiam os custos em nível de unidades baseados na quantidade real de cada produto individual. Além disso, também recebiam as despesas em nível de lote baseadas no número real de lotes requeridos para cada produto que eles compraram. Esse procedimento deu ao gerente da divisão de Vendas (e que fazia a compra, obviamente) a flexibilidade de decidir, por exemplo, se aceitava um pedido pequeno de um cliente, ou quanto de desconto ele estaria disposto a dar para um pedido grande.

Num segundo cálculo, as despesas de suporte de produtos eram distribuídas numa base anual ancorada no orçamento informado. As despesas de suporte de facilidades eram distribuídas para cada divisão baseadas no uso orçado da capacidade das quatro plantas manufactureiras.

Como para a citada organização não se aplicava o preço de mercado, por não existir efetivamente mercado para os produtos dessa empresa, o custeio baseado-em-atividades parece ter provido uma ligação que estava faltando na política de preços de transferência para a dita empresa e que pode servir também para as demais, uma vez que a prática convencional de preços negociados, preços baseados em custos plenos com *mark-up*, ou custos marginais, não conduzem aos objetivos desejados.

Catelli (1999, p.420) apresenta nas tabelas 4.1, 4.2 e 4.3, a seguir, os pontos fortes e fracos dos três modelos para determinação do preço de transferência identificados neste estudo.

Tabela 4.1 - Modelos de preço de transferência baseados em custos.

Base	Metodologia	Pontos fortes	Pontos fracos
Custo Total Realizado	O produto/serviço é transferido pelo valor resultante do somatório dos custos totais incorridos (fixos e variáveis) dividido pelo volume de produção de um determinado período (custeio por absorção).		<ul style="list-style-type: none"> - Permite o repasse de eficiências/ineficiências entre as áreas - Distorções causadas pelo rateio de custos fixos às unidades de produtos/serviços - não permite a identificação do resultado gerado nas atividades
Custo Variável Realizado	O produto/serviço é transferido pelo somatório dos custos variáveis unitários incorridos (custeio variável)	Os custos fixos não são transferidos a outras unidades, permanecendo em suas origens	<ul style="list-style-type: none"> - Permite o repasse de eficiências/ineficiências entre as áreas - Não permite a identificação do resultado gerado nas atividades
Custo Marginal	O produto/serviço é transferido com base em valor estabelecido sob determinadas condições de volume de produção, custos e preços de venda que propiciassem lucro máximo		<ul style="list-style-type: none"> - São desprezadas condições relevantes de mercado, como variações no atendimento da demanda, por exemplo - Pode causar as mesmas distorções do custo total
Custo Variável Padrão	O produto/serviço é transferido pelo custo-padrão, que representa o custo cientificamente predeterminado e que deveria ter ocorrido nas condições presentes (custeio variável)	<ul style="list-style-type: none"> - os custos fixos não são transferidos a outras unidades - dependendo do conceito de custo-padrão adotado, impede a transferência de ineficiências entre as áreas 	<ul style="list-style-type: none"> - não permite a identificação do resultado gerado nas atividades
Custo mais Margem	Constitui uma variante entre os métodos baseados no custo (total realizado, variável realizado, marginal, padrão), em que se aplica uma margem (mark-up) sobre o custo-base		Induz a resultados ilusórios Incorpora, além das deficiências relativas ao conceito de custo utilizado, a distorção causada pela arbitragem da margem

Fonte: Catelli (1999, p.420)

Tabela 4.2 - Modelos de preço de transferência baseados em negociação entre gestores

Base	Metodologia	Pontos fortes	Pontos fracos
Negociação entre gestores	O produto/serviço é transferido com base em valor negociado e aceito pelas partes (gestores) envolvidas na transação, seja ou não a partir de parâmetros de referência (custo, mercado)		<ul style="list-style-type: none"> - o valor do produto/serviço é influenciado pela habilidade de negociação entre os gestores - valor do produto/serviço é influenciado pelo poder “político” dos gestores

Fonte: Catelli (1999, p.420)

Tabela 4.3 - Modelos de preço de transferência baseados em preço de mercado

Base	Metodologia	Pontos fortes	Pontos fracos
Preços correntes de mercado	O produto/serviço é transferido pelo preço vigente no mercado, que pode ser um preço médio	Os custos não exercem influência na determinação do preço	O preço incorpora elementos nos quais a empresa não incorre, tais como: impostos, comissões, seguros, fretes etc.
Preço de mercado ajustado	Constitui um refinamento do critério anterior, em que o produto/serviço é transferido pelo preço vigente no mercado, que pode ser um preço médio, ajustado pela execução de eventos que não ocorrem nas transações internas	O preço não incorpora os elementos nos quais a empresa não incorre, tais como: impostos, juros, comissões, seguros, fretes etc.	Incorporam distorções causadas por variáveis de difícil estimativa, tais como: custos financeiros, custos de pós vendas e previsões de insolvências e políticas próprias de cada empresa

Fonte: Catelli (1999, p. 420)

4.5- O Preço de Transferência baseado no Custo de Oportunidade

O método de preço de transferência baseado no **custo de oportunidade** permite a explicação da relação receitas/custos decorrentes de operações, em todas as atividades da organização. Este método estrutura-se a partir da premissa de que o valor dos produtos e serviços transacionados entre as unidades deveria refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e serviços demandados.

Por melhor alternativa econômica, devemos entender aquela que possibilite à organização o maior incremento de resultado econômico possível.

Desse modo, a melhor alternativa será sempre escolhida à luz dos resultados possíveis de serem obtidos, a partir das opções de uso alternativo do produto de determinada área, lembrando que tal produto constitui o recurso ou insumo da área que o recebe.

Do ponto de vista da unidade “transferidora”, o valor do produto transferido corresponde ao benefício que seria gerado pela melhor alternativa preterida em favor da ação escolhida. Considerando que cada área:

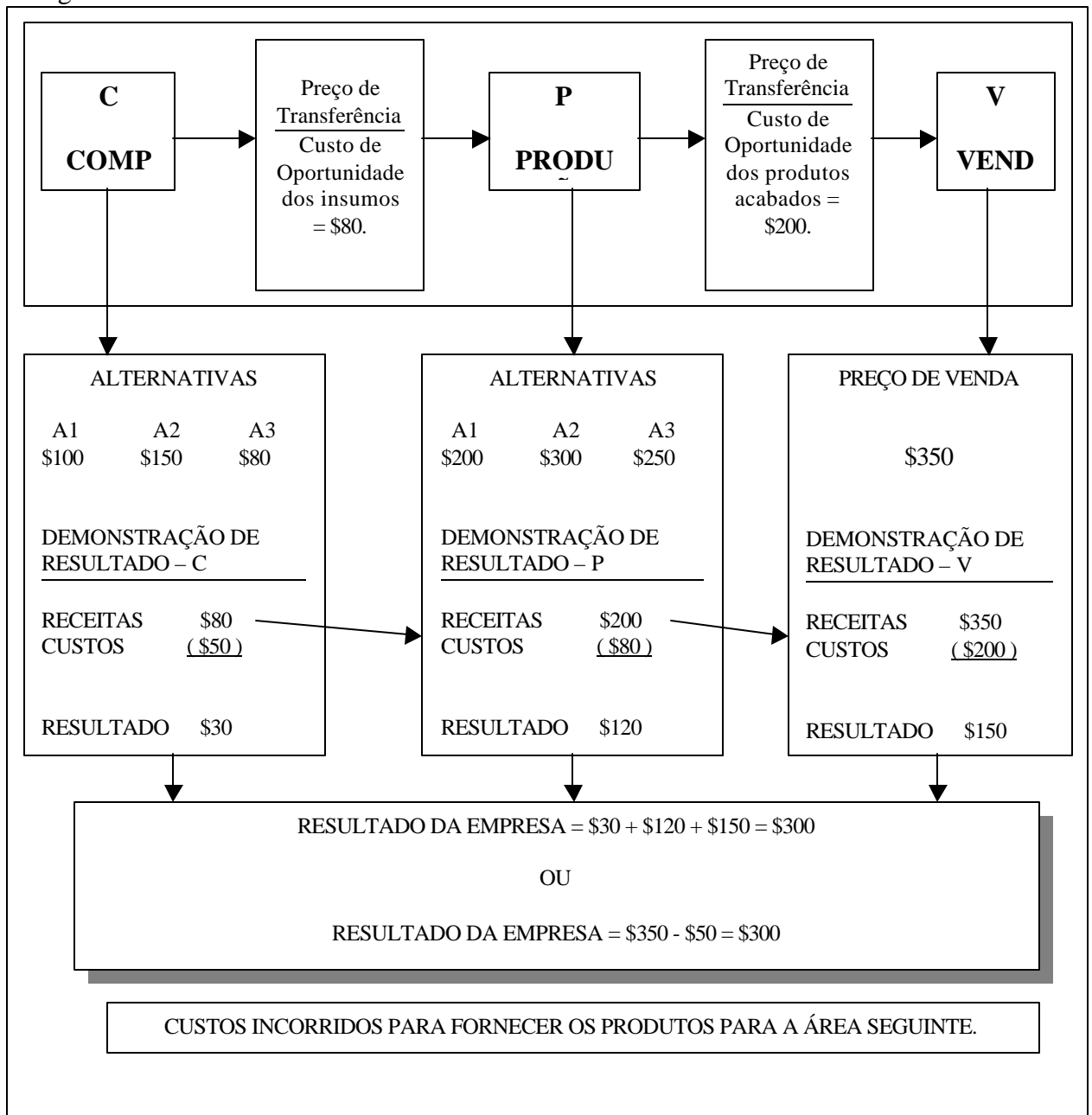
- a) possua a missão de fornecer determinado produto/serviço para as unidades que dele necessitam; e
- b) para atender a sua missão, dispõe de pelo menos duas alternativas: produzir internamente ou adquirir o produto/serviço no mercado.

Catelli (1999, p.422) diz que “o benefício da decisão de produzir internamente o produto/serviço corresponde ao valor da melhor alternativa desprezada, ou seja, ao melhor preço de mercado do produto/serviço transferido”.

Esse valor constitui uma receita para a unidade “transferidora” e um custo para a unidade “receptora” do produto ou serviço.

Um exemplo simplificado da aplicação do modelo:

Figura 4.4



Fonte: (Revista de Contabilidade do CRC-SP, número 11).

Conforme apresentado na figura 4.4, suponha-se uma indústria composta de três áreas: compras, produção e vendas. A área de compras adquire insumos no mercado e os repassa a área de produção, a qual, após o desempenho de sua função transformadora, fornece os produtos acabados para a área de vendas, que por sua vez coloca-os no mercado consumidor.

No exemplo, a unidade C optou por incorrer num custo de \$50 para obter e transferir os recursos para a unidade P melhor alternativa preterida em favor de sua escolha corresponde ao menor preço de mercado dos insumos, ou seja, ao preço de \$80.

O custo de oportunidade dos insumos transferidos corresponde, portanto, ao preço de \$80, e representa:

- a) uma receita para a unidade C (“transferidora”); e
- b) um custo para a unidade P (“receptora”).

É preciso considerar, no entanto, que o conceito é válido quando, além de existirem alternativas diferentes para a obtenção de recursos, essas alternativas estejam ao alcance dos gestores, dentro de seus limites de autoridade e responsabilidade.

CONCLUSÃO

Considerando a complexidade dos conceitos que foram trabalhados neste estudo como eficácia, resultado, preço de transferência, modelos de decisão de preço e custo de oportunidade, o produto a ser obtido deveria possuir características de ampla aplicabilidade prática.

Seguindo uma metodologia de pesquisa de descrição e estudos da bibliografia existente sobre o assunto, procurou-se abordar o tema adotado com a profundidade e amplitude ideais para um trabalho que busca explicar como o uso do preço de transferência pelas organizações pode levá-las à eficácia empresarial.

Uma eficaz gestão de preços de venda deve auxiliar a administração do negócio no atingimento de sua missão, através do planejamento, execução e controle das atividades relacionadas aos preços. Entra aí, a utilização do preço de transferência, buscando o melhor uso alternativo para a realização das atividades da empresa. Com isso, o diagnóstico estratégico do ambiente de mercado no qual a empresa opera, seus objetivos principais e colaterais, distribuídos dentro de um horizonte de planejamento de curto e longo prazo, são elementos fundamentais para a determinação das políticas, diretrizes e estratégias de preços à serem adotadas.

A conclusão à que se chegou tem o método do preço de transferência baseado no custo de oportunidade como sendo aquele que apresenta maiores condições de promover a eficácia das organizações, é ele quem reúne melhores formas para sustentar as transações internas entre atividades de uma organização, promovendo ações voltadas para a otimização de seus resultados econômicos e, para isso, serão expostas algumas premissas:

- a) o método permite a evidenciação dos resultados e desempenhos das atividades-parte envolvidas com a transação;

- b) o método apresenta forte sustentação conceitual, é intelegível e justo, promovendo relações internas equilibradas e tranqüilas, uma vez que não permite intercâmbios de produtividade e eficiência;
- c) o método, pela constante validação do valor dos bens e serviços transacionados junto a fontes consagradas, permite a formação de receitas corretas para cada atividade-parte da organização;
- d) partindo-se da premissa de que os custos de obtenção do bem ou serviço transacionado estejam corretamente mensurados, os resultados de cada atividade-parte decorrentes do confronto de receitas e custos, estarão refletindo a exata mutação que suas operações produziram no patrimônio da organização;
- e) o método promove a convergência dos conceitos de resultado preconizado pelas ciências contábeis e econômica, condição apresentada como desejável por pesquisadores renomados;
- f) preços de transferência baseados no custo de oportunidade apresentam ainda vantagens referentes à promoção de comportamentos adequados dos gestores (participação e inovação), elevando o nível de congruência nas ações operacionais, além de, pela constante aferição que promove da qualidade da gestão nos segmentos da organização, promover sua adaptação às condições do meio ambiente.

Já os modelos baseados em custos apresentam sérias limitações quanto ao seu uso para fins gerenciais, em virtude de não incorporarem as principais noções relacionadas ao conceito de preço de transferência. Apesar da possibilidade de um gestor ser responsável apenas pelo “custo” de determinados recursos consumidos no processo produtivo, esse custo muito provavelmente estará associado a uma receita, que representa o benefício obtido no processo de produção. A necessidade de mensuração, não apenas dos custos, mas também dos benefícios (receitas) gerados pelas atividades, reforça a superioridade dos modelos baseados em preços de mercado para as finalidades da gestão econômica.

Por último, vale acrescentar que este estudo reconhece a importância estratégica do preço de transferência como arma competitiva no ambiente contemporâneo de negócios,

caracterizado pela globalização dos mercados, em constante mudanças e altamente competitivo; desta forma, as empresas devem promover ações coordenadas e integradas visando o atingimento de sua missão e conseqüentemente a continuidade no longo prazo.

BIBLIOGRAFIA

- COGAN, Samuel. **Custos e Preços - Formação e Análise.** São Paulo, Editora Pioneira, 1ª edição, 1999.
- VATAN, R.S **Modelos de Decisão para Gestão de Preço de Venda.** São Paulo, FEA-USP, Dissertação de Mestrado, 1995.
- CATELLI, A (coordenador) **Controladoria - Uma abordagem da Gestão Econômica Gecon.** São Paulo, Editora Atlas, 1ª edição, 1999.
- BERNARDI, L .A. **Política e Formação de Preços - Uma abordagem Competitiva, Sistêmica e Integrada.** São Paulo, Editora Atlas, 2ª edição, 1998.
- SAKURAI, M **Gerenciamento Integrado de Custos.** São Paulo, Editora Atlas, 1997.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos - Inclui o ABC.** São Paulo, Atlas, 7ª edição, 2000.
- WELSCH, G. A., **Orçamento Empresarial.** São Paulo, Atlas, 4 edição, 1996.
- EATON, B.C. & Diane F. **Microeconomia.** São Paulo, Atlas, tradução da 3ª edição, 1998.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial.** 6 edição. São Paulo. 1998. Atlas.
- FIGUEIREDO, S e CAGGIANO, P. C. **Controladoria - Teoria e Prática.** São Paulo, Atlas, 2ª edição, 1997.
- GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira.** São Paulo, Harba, 7 edição, Traduzido por Jean Jaques Salim e João Carlos Douat, 1997.

EQUIPE DE PROFESSORES DA USP. **Manual de Economia.** São Paulo, Atlas, 1 edição, 1988.

MAURO, C. A. **Preço de Transferência baseado no Custo de Oportunidade: um instrumento para Promoção da Eficácia Empresarial.** São Paulo, FEA-USP, Dicteração de Mestrado, 1991.

GUERREIRO, A. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma Contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade.** São Paulo, FEA-USP, Tese de Doutorado, 1989.

VIALTA, J. B. **Modelo de Apuração de Resultados para a Indústria de Abate de Frangos – Uma Contribuição ao Estudo de Sistemas de Produção Conjunta.** São Paulo, FEA-USP, Dissertação de Mestrado, 1997.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** São Paulo, Atlas, 2 edição, 1998.

REVISTA de CONTABILIDADE DO C.R.C. São Paulo: Ano IV, nº 11, Março de 2000.

REVISTA EXAME. Abril S/A. São Paulo: 1999 e 2000. Quinzenal.

ABSTRACT

The use of the transference price to promote the effectiveness of an organization is a well studied matter which affects the company's life directly, it occurs independently of its size, nature of its products and its economic area of action. This is a technique that used correctly will certainly help the company to achieve its mission and the continuity for a long term consequently.

This study recognizes the strategic importance of the transference price as a competitive alternative in a contemporary business atmosphere, which is characterized by the market globalization that is always changing and is highly competitive. It has as aim to focus on the importance of working on the transference price, its formation and its benefits, that is, to show who acquires a product and/or a service its best alternative. The use of the transference price as a management method is a way to enable the manager to improve his decisions in a general scope of the company: from the project to the end of the product.

So, this work is based on three great aspects:

- a) The costs in order to realize how the prices are affected by them;
- b) The sale price and its models in order to understand how they are formed;
- c) The transference price and its benefits.

This study is analysed for its conceptual structure, application, limitations and contributions.

Later, the transference price based on the opportunity cost as the best model to promote the company's effectiveness, is presented with a conclusion.