

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Juliana Andressa Negri

**Uma abordagem do preço de transferência em cooperativa
agroindustrial do norte do Paraná**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUÁRIAS

SÃO PAULO

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Juliana Andressa Negri

**Uma abordagem do preço de transferência em cooperativa
agroindustrial do norte do Paraná**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUÁRIAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

SÃO PAULO

2008

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Joaquim e Sueli Negri, que me apoiaram incondicionalmente na realização de um sonho.

Ao meu esposo, Alessandro, companheiro nos momentos difíceis.

As minhas irmãs Danielle e Marcela, que possam encontrar a mesma felicidade que obtive nesta etapa da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus que, tenho certeza, me acompanhou durante esta jornada.

Ao orientador, Professor Dr. José Carlos Marion, por ter acreditado sempre na realização deste trabalho.

A Professora Dra. Neusa, pelo carinho e exemplo como mulher e profissional.

A Prefeitura Municipal de Maringá, na figura do prefeito Silvio Magalhães Barros II, incentivando a valorização profissional.

RESUMO

O preço de transferência é uma ferramenta gerencial com a finalidade de coordenar as decisões de uma empresa no alcance de suas metas, através de um valor fixado. Abrange as operações de vendas ou as transferências de produtos, serviços, estando presente em unidades descentralizadas, ou seja, companhias que optaram pela sua fragmentação organizacional, dividindo sua estrutura fixa em áreas de negócios.

Neste contexto, o objetivo principal desse trabalho foi verificar a importância do apuração de transferência utilizado nas unidades descentralizadas de uma cooperativa agroindustrial, estudando seus procedimentos, bem como o tratamento e identificação da metodologia adotada nesse processo de venda interna nas divisões de recebimento e refino da soja.

Assim, através de um estudo de caso, procurou-se identificar a participação das unidades descentralizadas no resultado da cooperativa agroindustrial do norte do Paraná, e o apuração de transferência interno adotado por essa organização.

Portanto, conclui-se que desempenho de cada uma das unidades afeta de forma direta o resultado final da empresa, embora cada centro de responsabilidade adote um mecanismo de apuração condizente com suas atividades. A importância da gestão do preço de transferência otimiza esse processo de forma positiva, contudo está compactado ou muito próximo as formas de custeio, prejudicando conseqüentemente seu trabalho como mensurador da performance.

Palavras-chave: Preço de transferência, unidades descentralizadas e cooperativas.

ABSTRACT

The transfer price is a managerial tool with the purpose of coordinating the decisions of a company in the reach of their goals, through a fastened value. It includes the operations of sales or the products transfers, services, being present in decentralized units, in other words, companies that chose for their organizational fragmentation, dividing their fastened structure in areas of businesses.

In this context, the main objective of this work was to verify the importance of the transfer pricing used in the decentralized units of a agroindustrial cooperative, studying their procedures, as well as the treatment and identification of the methodology adopted in that inside sale process in the reception divisions and refine of the soy.

This way, through a case study, it was tried to identify the participation of the decentralized units in the result of the agroindustrial cooperative of the north of Paraná, and the inside transfer pricing adopted by this organization.

Therefore, it is concluded that the performance of each one of the units affects in a direct way the final result of the company, although each responsibility center adopts a pricing mechanism in keeping with their activities. The importance of the administration of the transfer price optimizes this process in a positive way; however it is compacted or very close to the costing ways, harming, consequently, its work as a performance measurer.

Key-words: Transfer price, decentralized units and cooperative.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	01
1.1	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	03
1.2	OBJETIVOS DO TRABALHO.....	03
1.2.1	Objetivo geral.....	04
1.2.2	Objetivo específico.....	04
1.3	JUSTIFICATIVA.....	05
1.4	IMPORTÂNCIA E CONTRIBUIÇÃO.....	06
1.5	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	07
1.5.1	Método científico.....	07
1.5.2	Universo da pesquisa.....	08
1.5.3	Coleta e análise dos dados.....	08
1.6	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	09
2	A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEU SURGIMENTO.....	11
2.1	O CONTEXTO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	11
2.1.1	O papel da informação na evolução histórica da contabilidade gerencial.....	14
2.1.2	A contabilidade gerencial nas indústrias têxteis.....	17
2.1.3	A contabilidade gerencial nas ferrovias.....	18
2.1.4	A contabilidade gerencial nas siderúrgicas.....	20
2.1.5	A contabilidade gerencial na distribuição logística e varejo urbano.....	21
2.2	AS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA E CONTABILIDADE GERENCIAL.....	23

2.3	A CONTABILIDADE GERENCIAL.....	27
2.3.1	A importância da informação gerencial contábil.....	28
2.3.2	O papel do contador gerencial nas organizações.....	32
2.4	A CONTABILIDADE DO SÉCULO XXI.....	34
3	PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....	36
3.1	METODOLOGIA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....	36
3.2	ESTRUTURAS DESCENTRALIZADAS.....	37
3.2.1	Grau de autonomia operacional.....	42
3.2.2	Investimentos divisionais.....	42
3.2.3	Decisões de longo prazo sobre investimentos e o papel do gestor divisional no orçamento de capital.....	43
3.2.4	Motivação do pessoal divisional.....	44
3.2.5	Eficiência operacional divisional.....	44
3.2.6	Limitações cognitivas, treinamento e avaliação.....	45
3.2.7	Consistência das metas e gestão central.....	46
3.2.8	Mensuração do desempenho gerencial, divisional e competição realçada.....	47
3.2.9	Retroalimentação.....	48
3.2.10	Crescimento da firma.....	49
3.2.11	Preço de transferência.....	49
3.3	POLÍTICA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA.....	50
3.3.1	O preço de transferência e algumas desvantagens.....	55
3.3.2	Os métodos de apuração do preço de transferência.....	57

4	MÉTODOS DE APREÇAMENTO NAS TRANSFERÊNCIAS INTERNAS.....	59
4.1	PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO MERCADO.....	59
4.1.1	Apreçamento de transferência pela abordagem marginalista.....	62
4.1.1.1	Prática de apreçamento de transferência pela abordagem marginalista.....	65
4.2	PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NEGOCIADO.....	65
4.2.1	A eficiência dos custos em mercados competitivos.....	67
4.2.1.1	Prática de apreçamento de transferência com eficiência dos custos em mercados competitivos.....	68
4.2.2	Capacidade produtiva ociosa em mercados competitivos.....	69
4.2.2.1	Prática de apreçamento de transferência com capacidade produtiva ociosa em mercados competitivos.....	69
4.2.3	Capacidade produtiva ociosa sem mercado.....	70
4.2.3.1	Prática de apreçamento de transferência com capacidade produtiva ociosa sem mercados	71
4.3	PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO CUSTO.....	71
4.3.1	Apreçamento de transferência pelo custo pleno ou absorção.....	72
4.3.1.1	Prática de apreçamento de transferência pelo custo pleno ou absorção.....	75
4.3.2	Apreçamento de transferência pelo custo mais uma margem.....	76
4.3.2.1	Prática de apreçamento de transferência pelo custo mais uma margem.....	77
4.3.3	Apreçamento de transferência dual.....	78
4.3.3.1	Prática de apreçamento de transferência dual.....	79
4.3.4	Apreçamento de transferência pelo custo de oportunidade.....	80
4.3.4.1	Prática de apreçamento de transferência pelo custo de oportunidade..	82
4.3.5	Apreçamento de transferência pelo custo variável padrão.....	83
4.3.5.1	Prática de apreçamento de transferência pelo custo variável padrão...	85

4.3.6	Apreçamento de transferência pelo sistema ABC – Custeio Baseado na Atividade.....	86
4.3.6.1	Prática de apreçamento de transferência pelo sistema ABC – Custeio Baseado na Atividade.....	89
5	COOPERATIVISMO: CONCEITOS E PRÁTICA CONTÁBIL.....	91
5.1	COOPERATIVAS E A POLÍTICA DO AGRONEGÓCIO.....	91
5.2	ASPECTOS RELEVANTES NA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS COOPERATIVAS.....	93
5.2.1	A evolução histórica do cooperativismo no Brasil.....	95
5.3	AS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAIS.....	96
5.3.1	Os princípios, constituição e legalidade das cooperativas agroindustriais.....	99
5.3.2	Os aspectos contábeis do cooperativismo.....	101
5.3.2.1	As demonstrações contábeis e a apresentação dos resultados na atividade cooperativa.....	103
5.3.3	Os aspectos tributários do cooperativismo.....	104
5.4	AS MODALIDADES DE COOPERATIVAS E SUA CLASSIFICAÇÃO.....	105
5.4.1	Cooperativas de crédito.....	105
5.4.2	Cooperativas de consumo.....	106
5.4.3	Cooperativas mistas.....	107
5.4.4	Cooperativas habitacionais.....	107
5.4.5	Cooperativas de eletrificação rural.....	108
5.4.6	Cooperativas de saúde.....	109
5.4.7	Cooperativas escolares.....	109
5.4.8	Cooperativas de trabalho.....	110
5.4.9	Cooperativas de produção.....	111

6	GESTÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ESTUDO DE CASO DE COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DO NORTE PARANÁ.....	115
6.1	A COOPERATIVA E SEU CONTEXTO HISTÓRICO.....	115
6.2	A COOPERATIVA NA ATUALIDADE.....	116
6.2.1	A responsabilidade social.....	118
6.2.2	A política de qualidade.....	118
6.3	AS UNIDADES COOPERADAS.....	119
6.4	DIAGNÓSTICO DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA.....	126
6.4.1	Demonstração dos resultados operacionais.....	127
6.4.1.1	Demonstração dos resultados operacionais – setor grãos.....	129
6.5	A METODOLOGIA DE CUSTEIO DO PREÇO DE TRANSFERENCIA.....	130
6.5.1	A formação dos custos.....	130
6.5.2	A formação do preço de transferência.....	132
6.5.2.1	O cálculo do preço de transferência na cooperativa agroindustrial.....	134
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES.....	137
	REFERÊNCIAS.....	139
	ANEXOS.....	145

RELAÇÃO DE QUADRO, TABELAS E FIGURAS

Quadros

Quadro 01 – Produção de grãos por região.....	112
Quadro 02 – Panorama da cooperativa agroindustrial – 2006/2007.....	116
Quadro 03 – Unidades cooperativas e suas atividades.....	119

Figuras

Figura 01 – Comparativo da contabilidade financeira e gerencial.....	25
Figura 02 – Estrutura descentralizada.....	38
Figura 03 – Objetivos do preço de transferência.....	56
Figura 04 – Demonstrativo de transferência entre unidades.....	134

1 INTRODUÇÃO

Para avaliar o desempenho de cada unidade divisional é necessária a existência de um método que consiga medir sua contribuição ao lucro total da empresa. Dentre as soluções existentes, poderia se fixar um preço para os produtos intermediários no momento de transferí-los de uma unidade para outra.

Este procedimento pode ser chamado de preço de transferência, e são utilizados para coordenar as decisões das divisões no alcance dos objetivos da organização.

Assim, o preço de transferência é o valor fixado para negócios nas empresas, abrangendo as operações de vendas ou outras transferências de produtos, serviços, ou ainda, propriedades intangíveis.

Esse termo consiste no preço que uma unidade, segmento, departamento ou divisão de uma companhia, cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra, localizada no mesmo empreendimento.

Historicamente tem sido um dos mais difíceis e controversos problemas a ser resolvidos pelas corporações. Embora seja uma base eficiente de medição do desempenho e possui certas características fundamentais, como a neutralidade, isto é, ser determinado de tal maneira que permita medir, com justiça, o resultado de cada unidade envolvida, ou ser ótimo, onde se consiga estruturar a maximização do lucro da empresa em geral, apresenta algumas desvantagens no momento de avaliar a *performance* de uma divisão ou unidade fabril.

Nesse *handicap*, se verificaria os preços das unidades externas, que geralmente não são conhecidos, além da diferente realidade das unidades internas que operam independentemente, ou ainda, o cuidado ou a definição do preço no momento de estipular o valor de seus produtos pelos departamentos que recebem os serviços de outras unidades da empresa.

O volume de atividade do departamento fornecedor seria outro problema, pois depende da procura de seus produtos acabados pela própria entidade, não podendo operar independentemente ou aproveitar de sua plena capacidade.

Em estruturas verticalizadas, onde o produto de uma unidade é insumo da outra, as transações internas são numerosas. Nesta estrutura caso ocorra uma sub-valorização ou sobre valorização os resultados da unidade podem ser distorcidos significativamente.

O preço de transferência deve ser meio para solucionar algumas questões relacionadas à organização, como formação e interpretação do resultado econômico obtido por cada unidade no desenvolvimento de suas operações e no assessoramento de sua autonomia, permitindo-as operar como agentes independentes, e estimulando a competição operacional.

Uma transferência interna pode ser comparada a uma transação à distância entre dois centros de responsabilidade, onde de um lado existe uma unidade vendedora e de outro lado uma unidade compradora, incorrendo ambas em seus custos.

Neste contexto, a vendedora está interessada em cobrir ao máximo os seus custos e melhorar a sua atuação, e a unidade de compra procura obter os seus produtos a um preço acessível.

Na prática empresarial a transferência de um produto interno é muito utilizada, contudo, nem sempre ocorre da maneira mais conveniente às organizações, ocasionando oscilações pouco favoráveis aos seus lucros e resultados.

Em cooperativas agroindustriais essa realidade não é diferente, pois mesmo tratando-se de um negócio voltado à promoção e à satisfação do cooperado, oferecendo produtos e serviços com qualidade e eficiência, preservam-se alguns parâmetros de rentabilidade. Portanto é possível de observação no sistema cooperado a utilização de estruturas descentralizadas, bem como sistemas sofisticados de apuração de custeio ou o próprio tratamento do preço de transferência.

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O problema de pesquisa é o ponto básico para a elaboração de um estudo, por se tratar de uma dificuldade definida e que necessita de uma resposta provável, suposta ou provisória.

Nesse contexto, Cervo e Bervian (2002: 84), reportam-se à estrutura de formulação do problema, dizendo: *“Problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática para qual se deve encontrar uma solução”*.

Detectada a dificuldade pertinente ao estudo, o mesmo deve ser aprofundado com o propósito de obter soluções ou respostas passíveis e angariadas através de etapas do desenvolvimento metodológico, conforme Fachin (2003: 109), *“É um fato, algo significativo que, a princípio não possui respostas explicativas, pois a solução a resposta, ou explicação será dada por intermédio do desenvolvimento da pesquisa.”*

O enfoque central da pesquisa é a contribuição científica e pessoal que a solução do problema poderá trazer, visto em Gil (2002: 24), *“Pode-se dizer que um problema é de natureza científica quando envolve variáveis que podem ser tidas como testáveis”*.

A formulação do problema de pesquisa constitui-se:

- * Qual a participação das unidades descentralizadas no resultado da cooperativa agroindustrial do norte do Paraná, objeto do estudo?
- * Qual o processo de apreçamento de transferência interna utilizado, e sua contribuição à eficiência dessa organização?

1.2 OBJETIVOS DO TRABALHO

Os objetivos definem a natureza do trabalho e se integram ao problema selecionado. Dessa forma o objetivo é o resultado que se pretende em função da

pesquisa. Geralmente, é uma ação proposta para responder à questão que representa o problema.

São divididos em gerais e específicos, procurando determinar o propósito da pesquisa e as intenções expressas nas mesmas, segundo Cervo e Bervian, (2002: 83).

- a) Objetivos gerais: procura-se determinar, com clareza e objetividade, o propósito do estudante com a realização da pesquisa.
- b) Objetivo específico: definir os objetivos específicos significa aprofundar as intenções expressas nos objetivos gerais.

Portanto, se procura satisfazer os requisitos apontados, nessa etapa, fica clara a amplitude e as tendências do estudo proposto.

1.2.1 Objetivo geral

Avaliar a eficiência da cooperativa agroindustrial, objeto do estudo, que industrializa os produtos depositados por seus cooperados, em seus entrepostos ou divisões, verificando o método de transferência adotado. Posteriormente, observar os resultados alcançados pela organização através dessa prática, e a participação das unidades descentralizadas no setor.

1.2.2 Objetivo específico

Verificar a importância do método de apreçamento de transferência interna utilizado nas unidades de serviço da organização, buscando estudar seus procedimentos, bem como o tratamento e identificação da forma de apreçamento adotada nessa venda interna dentre as unidades de São Jorge do Ivaí e a de Refino do produto óleo de soja comestível.

1.3 JUSTIFICATIVA

O pesquisador deve buscar o conhecimento e capacitação em sua área, e a melhor maneira de alimentar esta cadeia de desenvolvimento científico encontra-se na pesquisa. A contabilidade, embora seja um fragmento da ciência, engloba todas as variáveis existentes em uma empresa, tornando o seu estudo e análise um aspecto de suma importância para a continuidade das organizações.

Nesse contexto, verificamos o preço de transferência, ou seja, uma metodologia de formulação dos preços que serão praticados pelas entidades descentralizadas em processos de comercialização interna.

A descentralização por sua vez, consiste na fragmentação da organização em unidades ou na segmentação da empresa em várias divisões, atribuindo às mesmas, igual responsabilidade e participação na formação dos resultados finais da empresa. Inseridos a esse ambiente, encontramos o preço de transferência, que são os valores cobrados pela produção de artigos em uma das unidades descentralizadas e posteriormente transferidos a outra, podendo afetar as receitas da divisão que está transferindo o insumo e os custos da divisão que o está recebendo.

Assim, o preço de transferência procura aproximar o valor praticado no processo de apuração ao custo de mercado, desencadeando uma livre negociação entre as unidades de serviços e ainda adicionando relevância decisória.

Para que cada divisão alcance seus objetivos, deve-se analisar a alternativa mais vantajosa preservando sua autonomia, entretanto os interesses da companhia, como um todo, não pode ser descartado.

Mesmo se tratando de um procedimento utilizado por algumas empresas, pouco se conhece sobre a sua metodologia e requisitos.

Tecnicamente, esse método pode ser utilizado por todos os centros de responsabilidade. Quanto à formação do lucro empresarial, o preço de transferência não garante a certeza de ganhos nas divisões, podendo incorrer perdas com o gerenciamento equivocado tanto na transferência quanto na venda direta a outras entidades.

Contudo, sua utilização oportuna pode induzir certos níveis operacionais que possibilitem a otimização de resultados por meio de uma avaliação mais justa e adequada do desempenho dos centros de responsabilidade.

1.4 IMPORTÂNCIA E CONTRIBUIÇÃO

A agricultura e agropecuária têm sido associadas, tradicionalmente, como sinônimo da economia brasileira. Esses termos referem-se ao setor produtivo que tem como base a atividade rural, atribuindo à terra o seu fator de produção essencial.

Compreendida nesta ação encontramos as sociedades cooperativas, que são entidades organizadas por trabalhadores, com o interesse voltado à busca por melhorias sociais e econômicas, negociando condições voltadas à remuneração das atividades, como a comercialização de insumos e produtos “*in natura*”, e o gerenciamento efetivo de recursos.

Esse processo de venda se resume a entrega de produtos pelos associados à cooperativa, propiciando repasses de recursos. Mas para agregar eficiência às suas práticas, as cooperativas da atualidade trabalham com teorias avançadas de custeio, industrialização de seus produtos e políticas organizacionais.

Assim, o presente estudo procura racionalizar em um ambiente de natureza civil e forma jurídica própria, ou seja, as cooperativas de produção, a utilização de procedimentos que apresentam pouca fundamentação teórica, sendo o caso do preço de transferência em centros de responsabilidade, contribuindo para a adequação da teoria à prática.

Por fim, busca-se atribuir maior eficiência e qualidade às técnicas de industrialização nos produtos relacionados à soja, mais precisamente o óleo, mediante a avaliação dos métodos de apereamento interno, utilizados nas unidades descentralizadas.

Desse modo, o respectivo estudo poderá avaliar a importância do preço de transferência em atividades agroindustriais, seu impacto no resultado e na gestão da entidade, ou ainda, seu entendimento e aplicação nas organizações agrícolas.

1.5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

1.5.1 Método científico

Na definição da metodologia de estudo a ser abordada, fica determinada a utilização do estudo de caso, prática científica que busca com exatidão fatos, eventos ou detalhes sobre o assunto envolvido.

Como o critério de seleção de caso sofre variações conforme o propósito da pesquisa, o respectivo será único, específico e intrínseco. Para Gil, (2002: 138: 139), esse constitui o próprio objeto da pesquisa, aprofundando o conhecimento, onde diz:

Estudo de caso intrínseco é aquele em que o caso constitui o próprio objeto da pesquisa. O que o pesquisador almeja é conhecê-lo em profundidade, sem qualquer preocupação com o desenvolvimento de alguma teoria.

O estudo de caso apresenta-se como fenômeno de contexto real, investigando fatos contemporâneos e claramente definidos.

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. (YIN, 2005: 32).

Contudo, esse procedimento de pesquisa, lida com condições altamente pertinentes ao próprio estudo, como a dificuldade em discernir certas variáveis, ou as limitações quanto ao número de elementos envolvidos.

A generalização do estudo de caso seria outro aspecto que fica debilitado com o pouco tempo que envolve o levantamento da base de dados, dificultando a replicação da pesquisa em outras entidades.

Entretanto, tem como propósito fornecer uma visão global do problema ou identificar os possíveis fatores que influenciam ou são, por ele, influenciados.

1.5.2 Universo da pesquisa

Sendo um conjunto de atributos que irá incidir sobre a investigação, o universo da pesquisa tem como fonte de informação uma amostra restrita, ou seja, pré-determinada, por se tratar de um estudo de caso único realizado em cooperativa agroindustrial do norte do Paraná, nomeada, “Cocamar – Cooperativa dos Agropecuaristas de Maringá”.

O foco está nas unidades de serviços envolvidas com o processo de industrialização da soja em óleo. Lakatos e Marconi (2001: 108), reportam-se justamente a este procedimento de delimitação do universo da pesquisa; “*A delimitação do universo consiste em explicar que pessoas ou coisas, fenômenos etc., serão pesquisados, enumerando suas características comuns, [...]*”. Dentre um limite temporal, estipulado pelo projeto.

1.5.3 Coleta e análise dos dados

A coleta de dados, registro das informações, análise, classificação e interpretação dos dados, sinalizam aos pesquisadores subsídios para responder o problema da pesquisa, bem como proporcionar credibilidade e confiança a um estudo de caso.

O protocolo de coletas de dados proporciona bases reais para o desenvolvimento do estudo e sua possível aplicabilidade. A contextualização da

pesquisa pode ser realizada de diversas maneiras, como cita Yin (2005: 134), “[...] utilizar varias fontes de evidência, criar um banco de dados para o estudo de caso, manter o encadeamento de evidências”.

Obter informações mediante os inúmeros procedimentos de coleta de dados é fundamental para garantir maior qualidade aos resultados obtidos, além de validar a conferência e aplicação a demais.

Os métodos de coleta de dados ou técnicas utilizadas serão vistos através da análise de documentos, depoimentos pessoais, entrevistas, observação espontânea, observação participante, análise de artefatos físicos e formulários.

O emprego do questionário e formulário, no processo do conhecimento, apresenta certas peculiaridades quanto ao seu preenchimento: “O questionário é preenchido pelo próprio entrevistado, e o formulário é preenchido indiretamente, isto é, pelo entrevistador”. (BARROS, 1990: 73).

Como etapa posterior à coleta de dados, a análise estrutura as informações pertinentes ao estudo, de modo a suprir o problema de pesquisa, através do conhecimento de questões específicas.

Dessa forma, é primordial que a revisão bibliográfica forneça sustentação ao processo, bem como subsídios ao pesquisador para que o objetivo desta possa ser facilmente alcançado.

1.6 A ORGANIZAÇÃO DOS CAPÍTULOS

O presente estudo foi organizado em sete capítulos. O capítulo 01 demonstra a escolha do tema, como a participação das unidades descentralizadas no resultado da cooperativa agroindustrial do norte do Paraná, e seu processo de apreçamento de transferência interna pela busca por eficiência, observados na introdução e justificativa da pesquisa.

O capítulo 02 aborda o contexto histórico da contabilidade gerencial, bem como o seu papel informacional pertinente à atualidade. Seguindo, o capítulo 03 descreve a fundamentação teórica do preço de transferência, ao passo que as diversas formas e metodologias desta técnica, como preço de transferência baseado no mercado e o apuração no custo, são vistos no capítulo 04.

No capítulo 05 se discute o cooperativismo, quanto aos seus aspectos históricos, formalidades e formatos, assim como seus efeitos contábeis e tributários.

O capítulo 06 apresenta o estudo de caso em cooperativa agroindustrial do norte paranaense, na gestão do preço de transferência, procurando embasar as hipóteses levantadas. Por fim, no capítulo 07, evidenciam-se as conclusões e considerações levantadas quanto à determinação do preço de transferência e o contexto organizacional.

2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEU SURGIMENTO

2.1 O CONTEXTO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Como importante variável à formação dos negócios, o comércio pode ser considerado um influente agente ao surgimento da contabilidade. Desenvolvida para servir às organizações existentes no decorrer da história, esta ciência de origem e formação prática voltou-se ao espírito econômico em épocas feudais e mercantilistas, observada no cotidiano de povos antigos, como babilônicos, egípcios, gregos e romanos.

Com o passar dos tempos, além de fator primordial à economia, surgimento e auxílio ao comércio, a força contábil podia ser notada em diversos cenários, ultrapassando o setor empresarial e se expandindo a outras áreas do conhecimento, como a política, através das práticas e deliberações dos estados, ou na própria igreja católica. Dessa forma, onde existia a necessidade de apuração das transações mercantis estava a contabilidade, exercendo seu poder de planejamento, escrituração e controle.

Considerada uma função digna, a contabilidade restringia-se a calcular rentabilidades dos negócios, distribuindo posteriormente os lucros obtidos aos investidores, ou seja, um importante instrumento de desenvolvimento do capitalismo.

A Contabilidade Financeira, até a Revolução Industrial, era o meio contábil de maior utilização, voltada ao levantamento de estoques em termos físicos, e a verificação de valores monetários extremamente simples, como o cálculo das operações por diferença aritmética.

Confrontando esse montante com as receitas obtidas na venda desses bens, chegava-se ao lucro bruto do qual bastava deduzir as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades. (MARTINS, 1998: 19).

As entidades em questão tinham como atividade principal o comércio de mercadorias, sendo seus gastos de fácil apuração. No entanto, com a criação das fábricas por volta do século XVIII, os princípios contábeis foram revistos pela complexidade do novo processo. Nesta nova etapa da história contábil surgiu o imperativo informacional, onde o lucro não era mais encontrado por meio de diferenças obtidas nos estoques, obrigando a contabilidade a se adaptar a uma nova realidade.

Essa evolução ocorreu entre os séculos XVIII e XIX, com o nascimento de indústrias voltadas à produção têxtil e de manufatura de aço e de ferro, além da política de distribuição destes produtos.

Os empreendedores da época se convenceram que aplicar somas significativas de capital próprio na produção de bens seria uma alternativa interessante à obtenção de um retorno ao seu investimento.

O processo de elaboração dos produtos não existia. Afinal bastava observar a composição dos preços de reposição dos insumos para identificar sua receita, despesa e lucro, exigindo, assim, para a nova realidade, uma demanda por informação.

Como conseqüência, criou-se certos indicadores para a determinação do preço de venda e dos custos das operações internas. Esses indicadores de desempenho eram facilmente encontrados nas transações de mercado, assim procurava-se arrecadar mais dinheiro com as vendas aos clientes do que os valores gastos com os fornecedores dos insumos produtivos, mão de obra e matéria prima.

Os primeiros indicadores da contabilidade gerencial eram simples, mas pareciam atender bem as necessidades de proprietários e gerentes. Eles se concentravam nos custos de transformação, produzindo indicadores sintéticos, como o custo horário ou custo por libra produzida, de cada processo e de cada trabalhador. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 06).

Na medição dos custos incluía-se a mão de obra, a matéria prima e algumas despesas gerais. A principal preocupação estava em identificar quais eram os custos que envolviam os produtos intermediários e finais da empresa, apurados separadamente.

Entretanto, as técnicas contábeis eram de acesso restrito ao proprietário do negócio, atribuindo certo sigilo ao manuseio dos livros contábeis, ou na troca de informações e conhecimentos com profissionais da área.

Os custos unitários eram irrelevantes aos procedimentos de fabricação, como a avaliação de estoques ou produtos acabados. Por se tratar de atividade única, as várias etapas ou componentes de produção eram comercializados, envolvendo a figura dos artesãos.

A grande porcentagem de mão de obra para a confecção dos artefatos necessários à produção era tida fora da organização, como uma forma de serviço terceirizado existente nos dias de hoje. Assim, as transações ocorriam entre o empresário e os indivíduos que não faziam dela, como os fornecedores de matéria prima e mão de obra, os quais eram pagos por tarefa executada, assim não existiam níveis de gerencia ou empregados assalariados por longo prazo.

A forma de levantamento de dados era de fácil entendimento, envolvendo somente as contas de matéria prima, mão de obra e despesas gerais. Entretanto, no ano de 1800, empresários de algumas regiões da Inglaterra e da América do Norte resolveram produzir a sua própria matéria prima exigindo ainda mais da contabilidade gerencial até o presente momento.

Produtos dos diferentes processos da produção de têxteis, como a tosquia dos carneiros, a fição, a tecelagem e o revestimento, por exemplo, costumavam ser tradicionalmente trocados em mercados, geralmente por mercadores. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 17).

Procurando controlar o tempo despendido na obtenção da matéria prima, bem como obter uma produção em maior escala e atribuir qualidade ao produto final, os gestores se convenceram que através da adoção destas medidas, ou seja, a confecção dos insumos pertinentes à produção obter-se-ia resultados positivos na apresentação de seus lucros, assim como eliminaria a figura do fornecedor intermediário.

Empresários encadearam processos nas novas organizações de uma só atividade por acreditarem que, administrando os processos numa organização centralmente controlada, podia se obter mais

valor do que trocando seus produtos no mercado. Produtos dos diferentes processos da produção têxteis, como tosquia de carneiros, a fiação, a tecelagem e o revestimento, por exemplo, costumava ser tradicionalmente trocados em mercados, geralmente por mercadores. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 17).

Dessa forma, as organizações comerciais que antes dependiam dos mercados externos para a troca de mercadorias, agora passaram a produzir os insumos necessários à sua demanda interna. As firmas que antes se especializaram em uma única atividade, necessitariam rever seus conceitos, convertendo os recursos financeiros disponíveis em produtos e serviços.

2.1.1 O papel da informação na evolução histórica da contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial se desenvolveu para facilitar a administração das operações da indústria, através de indicadores que procuravam avaliar a eficiência dos processos internos dentro de suas atividades operacionais básicas. Contudo, os sistemas gerenciais e financeiros já operavam separadamente, principalmente pela obrigatoriedade de elaboração dos demonstrativos financeiros e a importância atribuída às informações gerenciais.

As informações produzidas pela contabilidade gerencial eram utilizadas no fornecimento de incentivos aos trabalhadores que agora exerciam suas atividades dentro das organizações, através da delimitação de metas ao alcance de maior produtividade.

Os levantamentos informacionais de curto prazo, ainda preocupavam os responsáveis pela contabilidade nesse período. Os demonstrativos eram confeccionados semestralmente e algumas despesas ainda não eram abordadas, como o caso das depreciações, amortizações ou contas de exaustão.

Com os constantes avanços, principalmente no setor dos transportes e comunicações, a exemplo da invenção do telégrafo e da construção de ferrovias, as empresas podiam se valer destas novas oportunidades para investir, comprar

mercadorias a grandes distâncias, ou distribuir seus produtos a regiões mais longínquas.

A construção e a administração das ferrovias exemplificariam um dos melhores sistemas de contabilidade gerencial que se tinha conhecimento, pois se tratava de empresas relativamente grandes onde foram desenvolvidos os primeiros sistemas de controle interno, além de inovações contábeis para a realização dos registros que normalmente envolviam representativos desembolsos de caixa.

Para determinar o valor do transporte das cargas e pessoas, os modais ferroviários utilizavam sistemas de custos, além de índices de rentabilidade e margem operacional para medir o seu desempenho interno.

A combinação adequada do transporte e comunicação com a economia de escala permitiria o crescimento de empresas que se tornariam líderes em seus segmentos, revelando que a informação gerada pela contabilidade gerencial, em respectiva época, poderia expandir ou até mesmo facilitar a administração das indústrias têxteis, siderúrgicas, ferroviárias ou distribuidoras varejistas.

Demais contribuições ao processo gerencial surgiriam de outras áreas do conhecimento científico, como a da própria administração, através das teorias de Adam Smith e Frederick Winslow Taylor.

Com a expansão das indústrias estimulou-se o debate sobre o aumento da produtividade, e os possíveis ganhos decorrentes da divisão do trabalho, formulando um conjunto de princípios pela busca de eficiência as operação fabris.

A contabilidade gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à contabilidade. Atinge e aproveita conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira, campo mais amplo, no qual toda a contabilidade empresarial se situa. (IUDÍCIBUS, 1998: 21).

A contabilidade gerencial foi criada para promover a eficácia e a eficiência das entidades, contudo aprimorou suas técnicas nas áreas de engenharia e administração, evidenciadas por Taylor e outros. Essas propostas foram primordiais no auxílio dos gestores no processo decisório e coordenação das diversas

atividades pertinentes à empresa, ou seja, gerência, fabricação e comercialização dos produtos.

A utilização da comunicação, o espírito inovador dos usuários e dos estudiosos, além dos novos conceitos desenvolvidos pela área gerencial, foram características fundamentais ao processo de evolução empresarial.

Tais práticas haviam evoluído para atender as necessidades de informação e controle dos gerentes de organizações cada vez mais complexas e diversificadas. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 10).

O objetivo era racionalizar a apuração dos gastos com mão de obra e matéria prima, utilizando-se de um padrão como as horas de trabalho, as unidades produzidas e o volume de matéria prima. Seguindo com a preocupação de separar os custos em diretos e indiretos, utilizando inicialmente o custo unitário como base à fixação do preço de venda o qual anteriormente era desprezado.

Com o início do século XX, todas as práticas da contabilidade gerencial haviam sido desenvolvidas, como o cálculo da mão de obra, da matéria prima e das despesas, a formulação de orçamentos, o levantamento dos custos padrão, a análise da variância, os indicadores de desempenho e o preço de transferência.

Centenas e até mesmo milhares de produtos estavam inseridos em procedimentos de confecção complexos e que envolviam diversos estágios. Os ciclos de produção foram reduzidos e seus gastos eram contraídos em maior volume no início do processo produtivo.

As informações retiradas dos livros contábeis começaram a demonstrar custos mais confiáveis, melhorando conseqüentemente a qualidade da informação e auxiliando os gerentes administrativos a conduzir da melhor forma o seu negócio, além da importância dos custos, nesse momento, para a avaliação do mercado e aplicação de preços especiais a pedidos volumosos.

Com as práticas do passado e a constante busca por excelência dos sistemas gerenciais, podia-se agora fornecer informações oportunas e precisas, de modo a facilitar os esforços, propiciando controle ao processo de produção.

Nesta nova etapa os custos são primordiais à formulação do preço de venda, à possibilidade de introdução de novos produtos, ao abandono de produtos obsoletos, e às respostas rápidas sobre a concorrência, canal pelo qual informação tem papel vital.

Hoje é mais fácil, coletar, processar, analisar, e apresentar informações com a expansão da informática. A capacidade dos sistemas em produzir informações relevantes e oportunas são ilimitadas, em operações de planejamento, controle, comunicação, motivação, e avaliação, componentes necessários à estratégia da empresa para alcançar o sucesso competitivo.

2.1.2 A contabilidade gerencial nas indústrias têxteis

Com a evolução do processo de fabricação no século XIX, as indústrias têxteis centralizaram suas atividades. A comercialização dos produtos intermediários que antes era realizado entre proprietários e artesãos na confecção dos produtos acabados foram substituídos por atividades complexas e realizadas dentro da própria empresa.

Houve uma ampliação dos lucros com essa reunião da força de trabalho acrescida pela redução dos desperdícios, assim como o tempo de elaboração dos artefatos confeccionados anteriormente pelos artesãos. Contudo, não se esperava respostas quanto à redução dos custos e o aumento na eficiência produtiva.

Nas tecelagens de algodão mecanizadas, já se avaliavam os custos com mão de obra e as despesas gerais na conversão de matéria prima em fios de algodão e posteriormente tecidos acabados. Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000: 39), descreve claramente esta forma de mensuração onde os administradores mediam a eficiência do processo de fabricação através da conversão do algodão bruto em fios de tecidos prontos.

A contabilização da mão de obra, anteriormente baseada no trabalho do funcionário foi substituída por uma remuneração fixa, descrita em folha de pagamento. O controle de estoque que era disperso começou a ser realizado por um

método idêntico ao que conhecemos hoje por PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai).

Através da soma de todos os gastos aos componentes intermediários e margem de retorno sobre o produto, encontrava-se seu preço de venda.

Quanto aos sistemas pertinentes se encontrava contas de custeio, razões gerais e parciais, a utilização do método das partidas dobradas aos registros gerenciais, o reconhecimento do ativo, passivo e algumas contas operacionais nas quais eram debitados todos os custos diretos e indiretos de fabricação.

A separação de contas comuns em contas especiais, também era possível de se observar nas tecelagens, além do reconhecimento de fretes e seguro agregados ao cálculo dos insumos. Essas contas adicionais, normalmente registravam os gastos com instalações, equipamentos, capital, exigíveis em longo prazo, lucros e perdas, ou lançamentos das despesas não industriais. O encerramento dos livros era semestral, onde se apurava os lucros e perdas do período.

2.1.3 A contabilidade gerencial nas ferrovias

As ferrovias americanas instituíram diversas práticas gerenciais consideradas inovadoras para a sua época, principalmente pelo tamanho ou proporção que estas entidades conseguiram atingir.

Sistemas contábeis projetados, promoviam o controle em larga escala, envolvendo inúmeros registros das transações diárias que envolviam o negócio. Na área administrativa, desenvolveram as primeiras pesquisas sobre liderança, finanças, relações trabalhistas, e solução a problemas administrativos.

As diferenças entre as grandes empresas do ramo industrial para as ferrovias seria o elevado fluxo de dinheiro resultante de suas operações quotidianas, seguido pelo constante controle das receitas obtidas com o transporte de passageiros, transferência de recursos financeiros a matriz, registro dos desembolsos diários de caixa, e conversão de insumos intermediários em serviços de transporte.

As ferrovias, como as indústrias, conceberam sistemas de contabilidade de custos para avaliar e controlar os processos internos, pelos quais convertiam insumos intermediários em serviços de transporte. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 31).

Sendo utilizado a tonelada-milha como unidade padrão, desenvolveu-se sistemas contábeis para calcular o custo desta tonelada, através de princípios de custeio, que procuravam avaliar e controlar os procedimentos internos, conforme descrito em Johnson e Kaplan, (1993: 31);

[...] conjunto de contas agrupadas em quatro categorias, de acordo com as diferentes variações dos custos em relação à produção. Uma categoria incluía custos de manutenção e de despesas gerais, que não variavam com o volume do tráfego, outra categoria incluía despesas com pessoas das estações, variando com o volume da carga, mas não com o número de milhas rodadas; uma terceira incluía combustíveis e outras despesas operacionais, variando com o número de milhas-trem rodadas, a quarta incluía despesas fixas com juros.

Ou ainda, reafirmando, Atkinson, Banker, Kaplan e Young, (2000: 39);

Os administradores financeiros desenvolveram medidas, como o custo por tonelada-milha, para tipos individuais de mercadorias e para cada segmento geográfico de operações. Eles desenvolveram e usaram uma nova medida, chamada quociente operacional, que media a proporção entre despesas e receitas.

De acordo com os apontamentos históricos o primeiro administrador ferroviário a usar as informações gerenciais com base nos custos foi Albert Fink da Louisville & Nashville Railroad em 1860.

As ferrovias foram pioneiras na mensuração da eficiência interna de modo a avaliar os processos nos quais os investidores aplicavam o seu capital, contrariando as medidas de desempenho utilizadas na época, que avaliavam a eficiência global no uso do capital investido como um todo. Dessa forma, não se preocupavam em utilizar as informações contábeis para julgar a eficácia dos investimentos.

Dentre as técnicas administrativas, formulou-se a introdução da divisão de tarefas especializadas, o processo hierárquico, e a substituição dos equipamentos. Contabilmente esta prática era realizada através de um registro, onde se observava o acréscimo ou diferença entre o custo de aquisição do bem novo e o valor do bem antigo. Os cuidados com a depreciação do ativo eram inexistentes, mesmo na atividade ferroviária que envolvia valores representativos de imobilizados.

O modal ferroviário além de absorver consideráveis somas de investimento em seus negócios, agregava dificuldades quanto à expansão de suas linhas ocasionada pelos fatores geográficos, afinal envolvia pioneirismo no desenvolvimento de tarefas que antes não se tinham conhecimento. Entretanto, cabia aos contadores e administradores a formulação de procedimentos que atendessem as necessidades do empreendimento, mesmo em atividades com investimentos compelidos, buscando-se, através das práticas gerenciais, a formulação de novas teorias.

2.1.4 A contabilidade gerencial nas siderúrgicas

A utilização de práticas gerenciais nas atividades siderúrgicas pode ser observada desde 1972, através da utilização dos demonstrativos de custos na administração da Carnegie Steel Company, imponente produtora de ferro e aço desse período.

Já existia a preocupação contínua com a coleta de dados e a apuração dos custos diretos neste processo, evidenciando maior complexidade nas operações das indústrias de ferro, aço, petróleo e produtos químicos, do que nas práticas adotadas pelas fábricas de têxteis.

Dentre as estratégias da Carnegie, estava a preocupação não somente com seus custos diretos, mas com os cometidos pelos seus concorrentes, artifício que as deixavam cada vez mais competitivas, observado em Johnson e Kaplan.

A estratégia operacional da Carnegie consistia em tornar seus próprios custos diretos inferiores aos dos competidores, de modo a poder cobrar preços que sempre assegurem uma demanda suficiente para manter suas fábricas em plena capacidade. (JOHNSON; KAPLAN, 1993: 29).

Portanto essas empresas se preocupavam em avaliar os custos das empresas concorrentes, forçando posteriormente suas fábricas a aumentar sua eficiência de modo a reduzir seus gastos e tornando, conseqüentemente, seus preços mais atrativos do que os praticados por outras siderúrgicas.

Em nossa literatura, essa medida poderia ser comparada a um custeio padrão, onde se estipulava uma meta considerada como ideal, para que posteriormente fosse alcançada.

Embora os sistemas de informação utilizados pelos administradores eram bastante sofisticados para o período, não se atribuía muita atenção à apuração ou contabilização da depreciação do ativo, ou ainda, uma previsão sobre o retorno do investimento.

2.1.5 A contabilidade gerencial nas distribuições logísticas e varejo urbano.

Como conseqüência das novas tecnologias nas indústrias, como, por exemplo, a criação das ferrovias e do telégrafo, surgiu a distribuição em grande escala, que por sua vez, contribuiu com novos sistemas gerenciais ao século XIX.

Através da modernização do setor industrial, a produção de bens sofreu um acréscimo em seu volume. Contudo, fazer chegar estas mercadorias aos seus consumidores finais agregava altos valores aos produtos. Assim surgiu uma nova atividade voltada à distribuição destes artigos, ou seja, entidades especializadas na distribuição de produtos industrializados.

Essas companhias desempenhavam uma única atividade, a de distribuição do produto acabado. Para que obtivessem êxito, interagiam processos distintos, de

modo a manipularem de forma mais hábil os custos, o alto volume, a rotatividade e a margens de lucro dos produtos transportados.

Como exemplo destas empresas pioneiras é possível encontrar a Marshall Field de Chicago, que iniciou suas atividades com o fim da Guerra Civil Americana, despontando-se rapidamente no setor.

Diferentes dos antigos mercadores que angariavam seus lucros através das diferenças obtidas entre o custo e preço de venda, os distribuidores do século XIX, precisavam girar os seus estoques a níveis relevantes, para que obtivessem ganhos com o alto volume.

A política do lucro se baseava em pequenos ganhos por unidade, no qual para que se tornassem montantes representativos de recursos, os volumes transportados deveriam ser grandes.

Johnson e Kaplan (1993: 35), tratam da importância quanto à rotatividade dos estoques em seu relato histórico, onde dizem, “*A rotação dos estoques era, para o distribuidor em massa, um determinante crucial do lucro fina*”.

Dessa maneira, monitorar o desempenho dos departamentos era a chave para o sucesso do negócio. Assim, foi adotada uma forma descentralizada na administração de cada divisão, onde se comparava, primeiramente, a *performance* obtida entre os departamento, para posteriormente, serem avaliados os resultados da empresa como um todo.

Essas medidas não tinham o objetivo de recuperar o capital investido. Afinal se compararmos os investimentos realizados por estes distribuidores ou varejistas a outros segmentos, o valor ficaria inerente ao aplicado na construção das ferrovias ou na aquisição de máquinas para a indústria. Portanto, a questão crucial para a adoção destes indicadores de desempenho era a própria sobrevivência das empresas logísticas.

2.2 AS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE FINANCEIRA À CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade em conformidade com seus objetivos pode ser dividida em duas maneiras quanto à elaboração da informação contábil. Através de finalidades diferentes encontram-se a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial.

A contabilidade financeira reúne através de demonstrativos, informações que normalmente são utilizadas por usuários externos: “acionistas, credores, instituições governamentais e fornecedores”, auxiliando gestores no direcionamento das operações, planejamento de ações futuras, controle e monitoramento de seus resultados.

Sua base de elaboração está direcionada a atender os princípios contábeis, e os agentes governamentais, tarefa bastante complexa. Muitas vezes as organizações carregam o peso de utilizarem um sistema para atender as exigências legais e outro para a tomada de decisão, ocasionando o surgimento de duas contabilidades em uma mesma empresa.

A contabilidade gerencial, através de dados estimados e até mesmo históricos, ajuda na condução diária do negócio, preocupando-se em planejar as operações futuras, desenvolvendo e integrando novas estratégias.

Seus relatórios gerenciais possuem sintonia perfeita quanto à observação de medidas objetivas realizadas no passado e estimativas subjetivas quanto à elaboração de decisões futuras. Tem como característica principal a identificação de informações úteis aos propósitos internos das empresas.

A contabilidade gerencial concede aos seus usuários, informações relevantes, que desencadeiam na tomada de decisão e o planejamento. Assim, ajuda a dirigir e controlar as atividades operacionais, além de motivar os gerentes e demais empregados, ao alcance dos objetivos da organização, bem como a mensuração de seu desempenho.

A **contabilidade gerencial** é relacionada com o fornecimento de informação para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e

controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada a **contabilidade financeira**, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização. (PADOVEZE, 2004: 39).

Conforme Padoveze (2004: 39), fica evidente a importância quanto ao fornecimento da informação gerencial aos gestores, por estarem ligados à direção e controle da companhia. Como a contabilidade financeira está voltada a informar ao usuário externo, ou seja, fora da organização, as duas podem ser facilmente contrastadas.

Reforçando, Hilton (1997: 08), destaca que a contabilidade financeira difere-se da contabilidade gerencial por se reportar a usuários externos, onde na área gerencial é utilizada por gerentes ou gestores da organização.

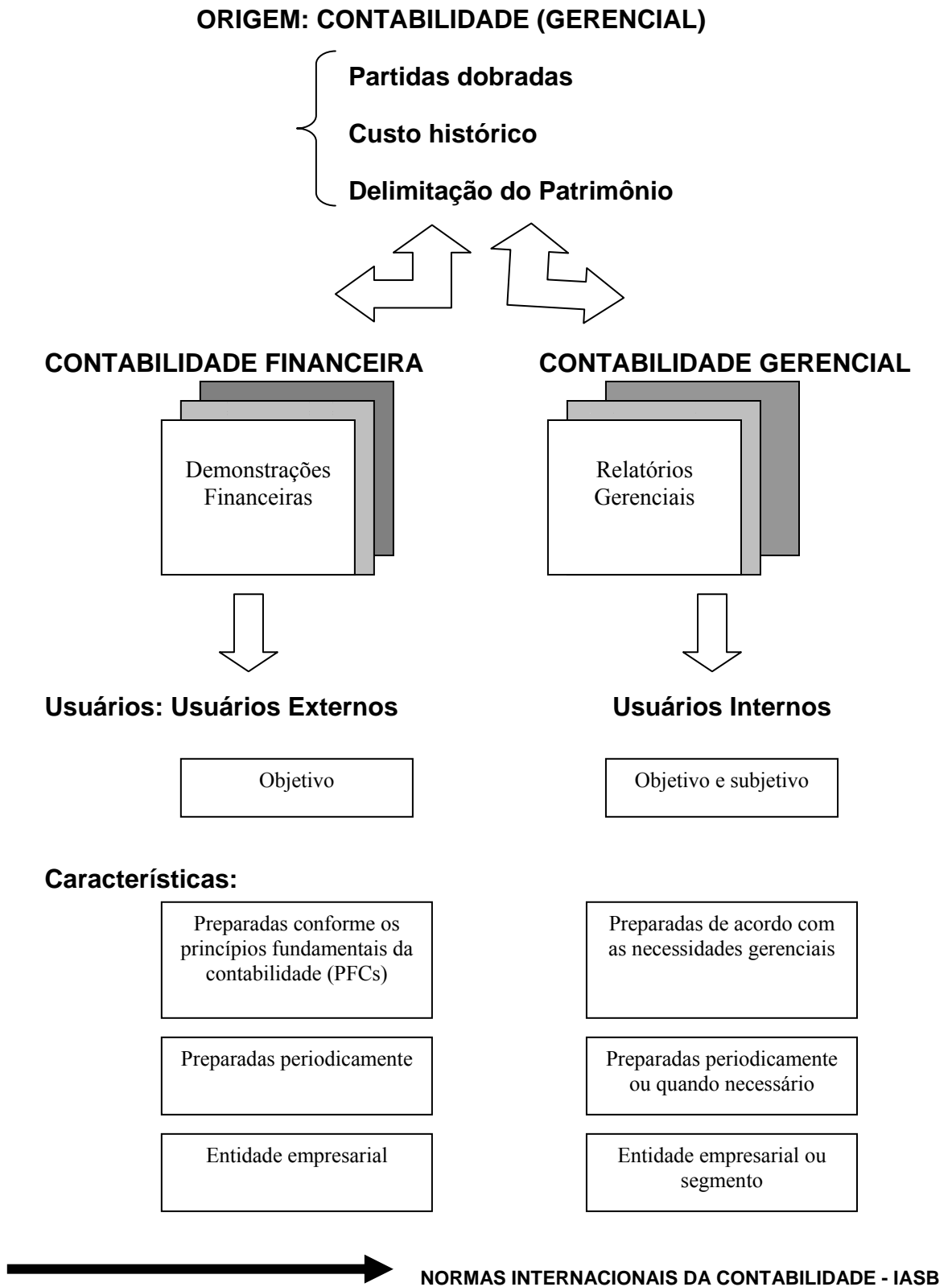
É evidente que a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial foram desenvolvidas com diferentes propósitos, e para usuários com perfis pouco semelhantes, embora ambos sejam utilizadores das informações contábeis.

Quando nos voltamos ao processo decisório, algumas semelhanças são verificadas entre ambas, afinal, a contabilidade financeira e a gerencial utilizam-se de um sistema contábil, mesmo que básico, para a obtenção dos dados essenciais à confecção de seus relatórios, independente da escolha dos métodos contábeis que serão adotados para a formulação dos mesmos.

Em adição, há um comprometimento e responsabilidade quanto aos resultados que serão obtidos ou nas atitudes tomadas nestas duas modalidades contábeis.

No momento de captar as informações para a elaboração dos relatórios contábeis, com a finalidade de atender aos seus usuários rumo ao processo de tomada de decisão, as duas podem ser consideradas similares. Afinal há um objetivo comum que procura ser satisfeito, ou seja, o usuário, independentemente de conotação interna ou externa.

Figura 01 – Comparativo da contabilidade financeira e gerencial.



(Fonte: Figura adaptada de WARREN; REEVE; FESS, (2001: 02)).

Na figura 01, observa-se a título exemplificativo, que os relatórios gerenciais são decorrentes da contabilidade gerencial, já os demonstrativos financeiros originam-se da contabilidade financeira.

Waren, Reeve e Fess (2001: 02), apresentam um esquema claro das finalidades contábeis, demonstrando seus usuários, características dos relatórios contábeis presentes tanto à contabilidade financeira quanto à gerencial. As características da contabilidade financeira estão na formulação de seus demonstrativos realizados com base nos princípios fundamentais da contabilidade, o respeito aos prazos, e a menção à sociedade como única. Na gerencial, os relatórios são preparados conforme as necessidades do tomador de decisão, podendo os mesmos, ser desmembrados por departamento, seguimento ou setor.

Entretanto em acréscimo ao modelo destes autores, mediante a uma breve retrospectiva histórica, vale salientar que a contabilidade nasceu gerencial, afinal cada negociante tinha uma idéia diferente sobre o patrimônio que envolvia o seu empreendimento.

[...] ela nasceu gerencial, isto é, o dono era também o administrador do negócio. Mas cada proprietário/gerente podia ter uma idéia diferente sobre o que constar no patrimônio e como avaliar. Mais tarde, com a invenção das partidas dobradas, o custo histórico e uma visão bastante conservadora do que deveria constar no patrimônio acabaram prevalecendo. (IUDÍCIBUS, 2007:01).

Com a invenção de técnicas e padrões contábeis, como as partidas dobradas e o custo histórico, atribuiu-se uma postura financeira à contabilidade. Essas práticas estão presentes nas organizações da atualidade, contudo, organizações como o FASB – *Financial Accounting Board* e IASB – *International Accounting Standards Board*, iniciaram um processo de uniformização destes métodos.

Essa conversão a um mesmo rumo, observado na figura 01, agrega certas vantagens como a utilização de uma contabilidade única, tal qual o tratamento dos custos nas empresas, a facilidade na comparabilidade das operações e a captação de recursos financeiros ao país.

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial abriga várias técnicas e procedimentos contábeis, de modo a colocar a contabilidade financeira ou a contabilidade de custos no auxílio dos gestores à tomada de decisão.

Assim, pode ser considerada como um sistema de informação que relata de maneira eficiente a aplicação dos recursos e os gastos pertinentes às atividades, processos ou serviços, proporcionando um monitoramento, avaliação, planejamento e controle.

A contabilidade gerencial é um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como suporte indispensável ao processo decisório.

Conforme Hillton (1997: 21), essa ciência faz parte do gerenciamento das organizações, através de um plano de controle de suas operações. Para Iudícibus, é um instrumento feito sob medida, auxiliando na gestão do empreendimento;

[...], portanto, pode-se afirmar que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil, feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisão entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial. (IUDÍCIBUS, 1998: 21).

Os usuários internos se posicionam através dos relatórios gerenciais, e os efeitos podem ser até mesmo observados pela própria contabilidade financeira, a exemplo das oscilações dos resultados.

Suas técnicas são personalizadas podendo atender a cada tipo de empresa ou colaborador. Todas as empresas, independentemente de seu porte, utilizam a contabilidade gerencial para direcionar o seu negócio no cumprimento de sua missão.

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem suas funções gerenciais. É voltada a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um

adequado controle de insumos efetuado por um sistema de informação gerencial. (CREPALDI, 1998: 18).

Sem regras pré-estabelecidas esse ramo da contabilidade preocupa-se em informar de maneira oportuna o seu público-alvo. Com o advento da tecnologia da informação, dando velocidade à apuração dos dados, a contabilidade gerencial torna-se uma ferramenta aos modelos de gestão.

O contador que antes se limitava aos conhecimentos contábeis e que orientava com base na legislação fiscal está definitivamente condenado ao desaparecimento. Os novos tempos requerem um novo perfil de profissional, mais comprometido com o sucesso ou com os bons resultados de seus clientes.

2.3.1 A importância da informação gerencial contábil

O principal objetivo da contabilidade é fornecer informações hábeis aos seus usuários, que podem ser internos ou externos a entidade, objeto da própria contabilidade.

As informações geradas por esta ciência procuram demonstrar a real situação da organização no momento em que os seus demonstrativos são elaborados. Seu público-alvo, por consequência, terá o conhecimento necessário à tomada de decisão.

Através dos sistemas informacionais é que a contabilidade pode atingir suas funções decisórias e de controle. Contudo os relatórios contábeis podem ser considerados estáticos, pois não conseguem evidenciar o panorama da organização instantaneamente.

O Objetivo da Contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários externos à entidade objeto da Contabilidade. (IUDÍCIBUS; MARION, 2002: 53).

Objeto da Contabilidade: O patrimônio de tais entidades, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, seja esse patrimônio resultante da consolidação de patrimônios de outras entidades distintas ou a subdivisão do patrimônio de uma entidade em parcelas menores que mereçam ser acompanhadas em suas mutações e variações. (IUDÍCIBUS; MARION, 2002: 56).

O complexo informacional contido nos relatórios contábeis resulta de uma combinação de dados, fornecidos pelo cotidiano da empresa e que trata de aspectos pertinentes ao patrimônio da empresa, objeto de contabilização.

Kam (1990: 48), ao abordar os objetivos da contabilidade, analisa as informações para tomada de decisão, seus usuários e a própria utilidade da informação contábil-gerencial. Assim, acredita que a reunião dessas variáveis é fundamental para que a contabilidade possa trabalhar em seu contexto social.

A definição sobre a forma de classificação da informação também é importante, pois deve atender ao seu usuário, aspecto crucial a essa ciência.

Entretanto, a contabilidade sofre com a dificuldade em satisfazer cada um destes clientes, afinal, os mesmos apresentam níveis de conhecimento, imperativos e perfis distantes. Contrariando a busca por sistema informacional para cada tipo de usuário, pode-se instituir um conjunto único de informações para que o seu próprio utilizador alimente-se do que achar relevante à satisfação dos seus interesses.

[...] construção de um arquivo “básico de informação contábil”, que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos do informe do arquivo básico ou “data-base” estabelecido pela contabilidade. (IUDÍCIBUS, 2004: 21).

É primordial a uma ciência como a contabilidade, atender a um número representativo de pessoas, onde a maior dificuldade para os estudiosos é como realizar esta tarefa da melhor forma possível.

Como fica improvável conhecer um modelo decisório para cada usuário, a melhor alternativa seria formar um arquivo base da informação contábil, possibilitando a sua utilidade a um número elevado de usuários.

Acrescentando, Fávero, Lonardoni, Souza e Takakura (1997:14), ressaltam a complexidade do processo de geração da informação contábil, decorrente da diversidade de usuários;

A complexidade do processo de geração da informação contábil surge em função da imensa gama de usuários internos e externos, cada qual com requisitos específicos e processo decisório diferenciado. (FAVERO; LONARDONI; SOUZA; TAKAKURA, 1997: 14).

O acesso à informação oportuna no momento exato ao processo de tomada de decisão é de extrema utilidade aos administradores, pois evita decisões equivocadas ou possíveis desperdícios à eficiência organizacional. Entretanto, os custos, bem como os problemas de mensuração contábeis deverão ser observados atentamente.

Fica evidente que os sistemas de informação devem estar prontos para atender os anseios de seus clientes, contudo, o custo benefício, deve ser observado onde o valor gasto deve ser condizente com a estrutura da organização.

O gestor deve ater-se à identificação do imprescindível, de modo a maximizar suas atividades, repelindo os excessos. Ordenar o que é realmente útil a cada usuário é uma tarefa complicada.

Embora os sistemas de informação gerencial usados nas empresas da atualidade sejam eficazes e já tenham evoluído consideravelmente, ainda não podem ser considerados como o ideal.

Quanto à composição da informação gerencial, envolve dados financeiros e operacionais justamente pela influência da contabilidade de custos e da contabilidade financeira. Essa evolução proporcionou ganhos quanto à qualidade do respectivo, através da incorporação de dados operacionais que enriqueceram demonstrativos antes extremamente financeiros.

Embora seja difícil a informação gerencial garantir o sucesso da empresa, ainda é um eficiente procedimento de reunião e direcionamento das informações organizacionais. De acordo com Padoveze, (2004: 50) essa ferramenta deve preencher todos os anseios de seus administradores no gerenciamento da entidade.

[...] para fazer contabilidade gerencial é necessário um sistema de informação contábil **gerencial**, um sistema de informação operacional, que seja um instrumento dotado de características tais que preencha todas as necessidades informacionais dos administradores para o gerenciamento de sua entidade. (PADOVEZE, 2004: 50).

O autor procura condensar a existência de um sistema operacional, no gerenciamento efetivo da entidade. Afinal, a demanda informacional é diferenciada dentre os seus integrantes, bem como a forma de realização das tarefas e a base hierárquica adotada por uma companhia.

Portanto, os dados fornecidos a linha de produção tem diferentes funções daqueles elaborados aos executivos, contudo ambos são importantes em seu contexto. A informação gerencial está presente no controle operacional, custeio do produto, custeio do cliente, controle administrativo e estratégico, segundo descrito por Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000: 45);

Controle operacional - Processo de fornecimento de *feedback* aos funcionários e seus gerentes, sobre a eficiência de atividades sendo executadas.

Custeio de produtos – Processo de avaliação e designação dos custos das atividades executadas no projeto e fabricação de produtos individuais (e serviços, para empresas não industriais).

Custeio de clientes – Processo de designar os custos de marketing, de vendas, de distribuição e administrativo aos clientes individuais para calcular o custo de atender cada um deles.

Controle administrativo - Processo de fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.

Controle estratégico – Processo de fornecer informação sobre o desempenho competitivo da unidade de negócios, tanto no ponto de vista financeiro quanto no ponto de vista dos clientes. (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2000, p.45).

O sistema de informação gerencial pode estar voltado ao contentamento das áreas, financeira, operacional, estratégica dentre outras. A visão da empresa como um todo e a definição de suas carências representam as premissas básicas do processo.

Cada empresa tem seus produtos e suas tecnologias de produção, administrando-os sobre conceitos adequados repercute-se em sua realidade produtiva.

Para Horngren (1985: 11), “[...] a contabilidade administrativa se interessa pela maneira a qual os sistemas contábeis ajudam na tomada de decisão”. Assim, os orçamentos ou relatórios de eficiência têm um papel representativo no auxílio da administração, como instrumentos de ajuda ao planejamento da empresa.

Um sistema contábil é um meio formal de se reunir elementos para ajudar a coordenar decisões coletivas à luz das metas ou objetivos gerais de uma organização. Ainda é o maior preceito de informações quantitativas de quase todas as entidades, apresentando-se eficaz na formulação de relatórios internos e externos, planejamento e controle das atividades de rotina.

2.3.2 O papel do contador gerencial nas organizações

A função do contador em uma empresa pode estar relacionada ao assessoramento e à execução de atividades básicas ou complexas, suporte, ou até mesmo na prestação de serviços aos diversos departamentos da organização.

Neste contexto, o *controller* presta serviços especializados a executivos, gestores e demais divisões da empresa, aconselhando em diversas áreas a exemplo do orçamento, análise de variações do mercado, determinação de preço, e tomada de decisões;

O título *controller* se aplica a diversos cargos na área da contabilidade, cujo nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para a outra. [...], o conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial, o *controller realmente* controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o *controller* exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos. (HORNGREN, 1985:09).

Como se trata de um cargo representativo dentro da empresa, o mesmo exige responsabilidade, conforme Horngren (1985: 09), ao destacar o perfil do *controller* e a existência da Controladoria;

A Controladoria é uma atividade que vem sendo desenvolvida e divulgada somente a partir das últimas décadas, o que justifica algumas dúvidas sobre o assunto nos meios acadêmicos e profissionais, entretanto, assim como a função do *controller* a Controladoria vem contribuindo para a criação de um novo sentido as atribuições do contador gerencial.

Esse conceito sustenta a existência do controle exercido por esse profissional, considerado responsável por práticas pertinentes ao grupo empresarial, como: projeto, elaboração, implantação e manutenção do sistema integrado de informações no âmbito operacional, financeiro e contábil da empresa, com ou sem finalidades lucrativas.

Atualmente, empresas públicas e privadas estão valendo-se do departamento de Controladoria de modo a inibir corrupções no meio público, ou melhorias quanto à eficácia em empresas privadas.

A Controladoria deve ainda estar capacitada a organizar, reportar dados e discriminar as informações mais importantes aos tomadores de decisões, mantendo permanente o monitoramento sobre as diversas atividades envolvidas no processo, assim como a fiscalização do desempenho de outras seções da companhia.

Dentre suas atribuições, encontra-se o suporte informacional a todas as etapas do processo de gestão, assegurando sempre o conjunto de interesses da empresa, como a veracidade da própria contabilidade gerencial.

O *controller*, assim como a Controladoria, pode ser considerado como um facilitador ao alcance de melhores resultados à empresa. Para que o *controller* seja considerado apto a exercer diversas funções dentro da companhia, assim como a elaboração de relatórios e a interpretação dos dados pertinentes ao negócio, o mesmo deve ter o conhecimento prévio na área de atuação.

Mesmo que ocorram mudanças no processo de realização do seu trabalho, as atividades realizadas por este profissional não devem condizer com o modelo antigo da contabilidade, ou seja, a efetivação de meras escriturações contábeis.

O *controller* é o chefe da contabilidade, que supervisiona os demais departamentos, ampliando a contabilidade para fins gerenciais, e assumindo um compromisso com a geração da informação a ser utilizada.

Assim, garante que as informações elaboradas sejam distribuídas oportunamente, possibilitando que o exercício de seu trabalho seja condizente com as reais necessidades das organizações.

Contudo é importante salientar que assim como o departamento de contabilidade a função de *controller* não tem autoridade direta sobre os diversos setores da empresa. Pois, vale-se simplesmente de métodos uniformes à execução de suas atividades, reportando-se posteriormente a alta administração.

A obtenção de resultados satisfatórios depende das unidades geradoras da informação, as quais devem atender as necessidades e prazos estipulados pelo *controller*, caso contrário, a viabilidade do trabalho poderá facilmente ser comprometida. Assim, quando há uma participação coletiva dos envolvidos, os resultados serão condizentes ou superiores aos esperados pela alta administração.

2.4 A CONTABILIDADE DO SÉCULO XXI

A maioria das inovações no sistema de contabilidade gerencial que se tem conhecimento ocorreu por volta do século XX, com o surgimento das indústrias e a diversificação dos seus produtos. Com o processo industrial, a escrituração da comercialização deixou de ser o principal foco da contabilidade, que antes se restringia somente a apurar os lucros obtidos por médias aritméticas.

Essas respectivas novidades vão além das observadas inicialmente na DuPont Company, empresa industrial considerada verticalmente integrada para sua época, ou da General Motors, precursora na filosofia de responsabilidade descentralizada, descrito em Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000: 48);

Responsabilidade descentralizada refere-se à autoridade que os gerentes de divisão local têm de tomarem suas próprias decisões, sem terem que recorrer à aprovação superior.

Esse domínio era implícito, onde as decisões seriam tomadas pelos gerentes de cada setor como parte de suas atribuições diárias, normalmente delegadas pela a empresa.

Os procedimentos contábeis procuraram se adaptar às mudanças, utilizando como base as informações financeiras ou não, de modo a alcançarem melhorias internamente visíveis e a satisfação dos clientes.

A criação e reformulação de novas teorias e sistemas, como os da Correção Monetária, *Balanced Scorecad*, Gecon e o Preço de Transferência, só vieram a agregar diferencial ao processo gerencial, já pré-estabelecido.

Assim procuram suprir os anseios das organizações, em suas épocas, subsidiando o surgimento de uma contabilidade gerencial mais dinâmica, justamente por reunir a maior centralização de atos relacionados à gestão.

Para o Ministério da Fazenda as vantagens desta harmonização das normas contábeis estão na reunião de discussões mais profundas sobre os conceitos utilizados, na maior confiabilidade de investidores internos e externos, nas reduções de custos de ajustes de divergências de critérios contábeis, na facilidade de intercâmbio técnico-profissional e na padronização das normas fiscais, dentre outras vantagens.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB participa como convidada nas reuniões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, órgão que busca a convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade. Entretanto, as decisões e opiniões divulgadas pelo CPC não expressam, necessariamente, a posição oficial da RFB.

3 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

3.1 METODOLOGIA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

O crescimento é um fenômeno organizacional que necessita de um gerenciamento efetivo para reunir vantagens reais às empresas, assim como o menor risco, a concorrência equilibrada e os baixos custos.

Com o aumento dos benefícios tecnológicos e mercadológicos, eleva-se a capacidade produtiva do negócio, tornando-o capaz de conquistar novos mercados.

Quando uma entidade alcança certa dimensão, é compreensível que aumente os seus mecanismos de controle, através de instrumentos de coordenação como: *softwares*, orçamentos e planejamentos. Essa burocratização, muitas vezes tecnológica, dificulta o processo operacional pelo distanciamento dos tomadores de decisão das diversas áreas da empresa, decorrente de sua própria estrutura.

O processo de expansão é, simplesmente, o resultado de um bom trabalho executado pela entidade, entretanto pode ocorrer de forma diferenciada de um negócio para outro. Assim surgem as organizações verticalizadas, ou seja, a reunião de companhias com processos produtivos similares, verificado em Ross, Westerfield e Jafe (2002: 655); *“Envolve empresas situadas em estágios distintos do mesmo processo produtivo”*. Essa estrutura procura reunir em suas divisões a confecção de todos os insumos necessários à produção de um bem, visando atingir o consumidor final.

No crescimento horizontal, outra modalidade de expansão, as firmas operam no mesmo ramo de atividade, aproveitando-se do caráter sinérgico operacional, como a instalação fabril por se tratar de produções representativas. Já na expansão por conglomerado, as empresas envolvidas não possuem atividades afins, conforme visto em Ross, Westerfield e Jafe (2002: 655); *“A empresa compradora e a empresa adquirida não estão relacionadas de forma alguma”*. Assim o crescimento resulta da combinação de várias empresas com finalidades diferentes.

Embora não estejam ligadas efetivamente, as empresas combinadas por conglomerados podem realizar a transferência de insumos entre suas unidades, pois o objetivo ainda é o bom resultado.

A congênere está correlacionada às características do crescimento vertical e horizontal ao mesmo tempo, segundo Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001: 948); “[...] envolve empresas relacionadas, mas não produtoras do mesmo produto (horizontal) ou empresas de uma relação produto-fornecedor (vertical)”.

E ainda, podem ser classificadas como a união de duas firmas com relações comerciais mútuas. Quando há ampliação do empreendimento, observam-se as condições estratégicas que envolvem o novo investimento, onde é muito mais fácil e confortável aos acionistas aplicar os recursos em atividades conhecidas do que se aventurar em novos mercados.

O crescimento dimensional não é a única aflição de nossos empresários, quando uma instituição cresce faz-se necessário a busca por ferramentas que propiciem a contínua eficiência de suas atividades, assim como a fragmentação da companhia.

No momento que uma entidade opta pela descentralização de sua estrutura, começa a trabalhar com um ambiente novo e mais dinâmico. Contudo agrega certas dificuldades decorrentes da mensuração nas transferências de seu produto interno. Cabe a essas organizações avaliar suas realidades e interferências que o mercado pode trazer, para que posteriormente adotem uma política de transferência a ser utilizada em seus centros de responsabilidade.

3.2 ESTRUTURAS DESCENTRALIZADAS

Com finalidade estratégica, muitas empresas optaram pela sua fragmentação organizacional, dividindo uma estrutura fixa em unidades de negócios, formando um conjunto de diversas filiais inseridas a um mesmo grupo empresarial.

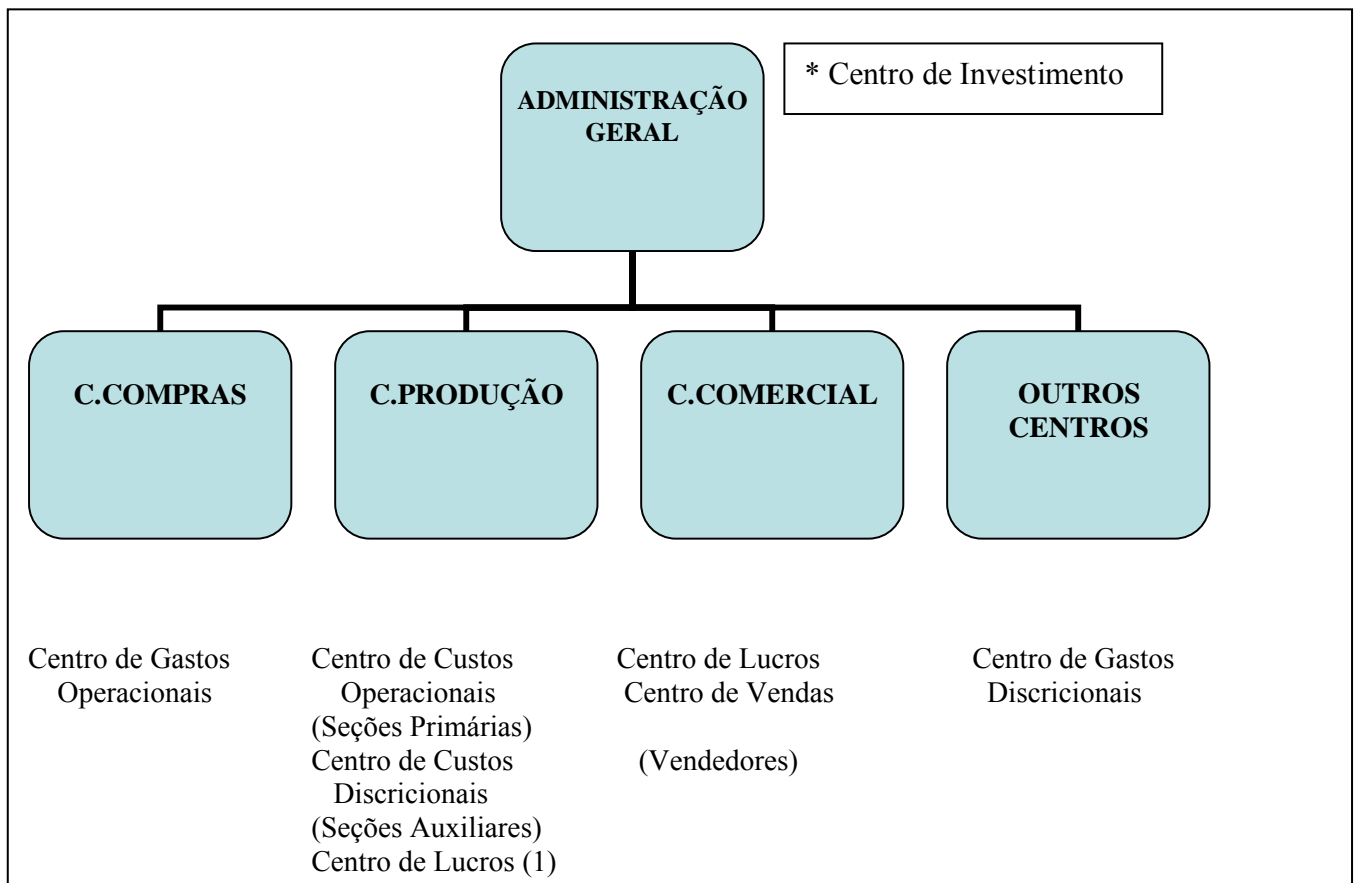
Neste contexto, houve uma reformulação das organizações existentes no passado, como as de 20 anos atrás, onde procedimentos como centralização,

regulamentos hierárquicos de cima para baixo, e a exclusão dos subordinados ao processo decisório foram revistos.

Na atualidade, quando uma empresa começa a crescer exponencialmente faz-se necessário uma reorganização. Pois, com o acréscimo no fluxo de operações elevam-se os problemas pertinentes à coordenação, avaliação, planejamento e controle, dificultando as atividades de curto, médio e longo prazo.

Dessa forma procurou-se inserir maior flexibilidade à técnica. As empresas de grande porte têm nomeado a fragmentação organizacional e decisorial como uma opção, através da subdivisão dos diversos segmentos operacionais, atribuindo igual responsabilidade e participação na formação dos resultados finais da empresa.

Figura 02 – Estrutura descentralizada



(GOMES; SALAS, 2001: 132).

Portanto, a descentralização se apresenta como uma ruptura da empresa em segmentos, delegando autoridade a níveis antes considerados inferiores;

A descentralização é geralmente conhecida pela segmentação da empresa em divisões. Uma maneira pela qual as divisões são diferenciadas é pelo tipo de produto ou serviços produzidos. (HANSEN; MOWEN, 2003: 319).

Empresas que negociam em diferentes ambientes, encontram maior incentivo com a implantação da segmentação, possibilitando a administração de cada unidade divisional uma melhor avaliação do portfólio de negócios, conforme observado por Bernardi;

À medida que as empresas crescem e se desenvolvem, é muito comum e por vezes, estrategicamente necessário que haja descentralização em nível de regiões geográficas, atividades, autoridades e segmentos, em diferentes mercados, produtos, serviços entre outros. (BERNANDI, 2004: 238)

Uma organização, com maior ou menor grau de descentralização, pode montar sua administração em unidades de modo a avaliar o seu desempenho. Essas divisões são geralmente estruturadas segundo critérios geográficos, funcionais, linhas de produção ou clientes.

A avaliação dos resultados destas divisões é realizada pela mensuração do desempenho individual obtido com as atividades de produção, compras e vendas de produtos ou insumos ao mercado.

Quando a informação gerencial ajuda a medir o desempenho econômico dos centros de responsabilidade, como os das próprias unidades de negócios, as divisões e os departamentos ligam a estratégia da empresa à execução individual de cada unidade operacional.

Assim a principal vantagem com a descentralização é a velocidade do processo decisório, onde se filtra as informações irrelevantes, as quais muitas vezes não precisam ser encaminhadas aos dirigentes. Essas unidades são tratadas como entidades independentes, onde o gestor de cada divisão desenvolve sua estratégia, atribuindo maior agilidade e resultados ao seu grupo.

A distribuição da autoridade aos colaboradores, de ambos os grupos pode ser vista em Atkinson;

[...] empresas **centralizadas** reservam maior parte do poder de tomada de decisão para os executivos sênior. Em contraste, as empresas **descentralizadas** delegam muita autoridade para a tomada de decisão a fim de nivelar os gerentes. (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG; 2000: 613).

Dentre os benefícios organizacionais encontram-se a motivação dos colaboradores em diversos setores, afinal ocorre um comprometimento com os resultados daquela unidade. Anthony e Govindarajan, (1995), quando falam da descentralização, reúnem estes benefícios, mas questionam algumas desvantagens:

Vantagens

- a) motivação dos gerentes de níveis inferiores;
- b) incentivo à rápida tomada de decisão;
- c) aumento da responsabilidade e comprometimentos;
- d) cooperação no desenvolvimento e melhoria nos processos;
- e) melhoria de foco na resolução de problemas.

Desvantagens

- a) divergências de objetivos;
- b) realização de atividades em duplicidade;
- c) diminuição da lealdade com o todo organizacional;
- d) aumento nos custos de levantamento das informações.

Como a descentralização traz consigo vários custos, normalmente relacionados ao processo de tomada de decisão, além de duplicidade na realização de alguns serviços e conflito organizacional, compõem certo quadro de desvantagens.

Outro aspecto tratado por Gomes e Salas seriam as dificuldades quanto ao tratamento do controle interno nestas organizações descentralizadas, questionando sua preferência empresarial.

Quanto maior for à descentralização, mais difícil e custoso se torna o controle. Isso pode explicar a preferência pela centralização e implicar o desenvolvimento de meios e a especificação de procedimentos para possibilitar a delegação de tarefas aos níveis

inferiores para definir e limitar a autoridade formal e indicar o processo operacional desejado e os meios para adquirir recursos. (GOMES; SALAS, 2001: 127)

À medida que a descentralização torna-se eminente, mais hábil deverá ser a *performance* de seu sistema de controle, exigindo a delimitação prévia de seus responsáveis e funções a serem exercidas, evitando distorções futuras ou possíveis transferências de responsabilidades.

Portanto, independente das condições adotadas pela organização, sempre se atribuirá ao tomador de decisão um perfil motivador, conhecimento específico e a capacidade de observar as mudanças do seu cliente.

A quantidade de descentralizações reflete principalmente a confiança dos empresários em seu sistema e qualidade de trabalho.

Em mercados com maior liberdade para comprar e vender tanto dentro quanto fora da companhia, essa estrutura possibilita o acesso aos recursos necessários.

De acordo com Santos (1994: 201) apud SARHRAN, existem alguns fatores que podem ajudar os administradores a migrarem ou não suas empresas ao processo de descentralização, como o grau de autonomia operacional, os investimentos divisionais, as decisões de longo prazo, a motivação do pessoal, a eficiência operacional divisional, a consistência das metas, a mensuração do desempenho divisional, o papel do gestor divisional no orçamento de capital, a retroalimentação, o crescimento da firma, e a mensuração do desempenho da gerência divisional e a política de preço de transferência.

Hansen e Mowen, (2003: 318), de forma mais sucinta, também abordam as razões pelas quais as empresas podem considerar atrativa uma segmentação, como o melhor acesso à informação local, limitações cognitivas, respostas em tempo mais oportuno, focalização da gestão central, treinamento e avaliação, motivação e competição realçada.

3.2.1 Grau de autonomia operacional

Com a descentralização, os gerentes ou responsáveis por cada unidade de negócio adquirem certa liberdade para a tomada de decisão, não recorrendo mais à alta administração e atribuindo, conseqüentemente, maior agilidade ao processo.

Consiste na autoridade delegada ao gestor divisional no exercício das atividades de curto prazo, expressa através das compras, produção, vendas e finanças de sua unidade.

Portanto agrega-se autonomia a cada uma das divisões, com isso estrutura-se um sistema de controle gerencial, verificado em Caroli, (2004:16);

A descentralização é a melhor forma encontrada para estruturar um sistema de controle gerencial que permita a tomada de decisão em empresas complexas. O sistema de controle gerencial deve estar definido de acordo com as características, objetivos e estratégias da organização.

Como o processo decisório agora é intrínseco a cada centro de responsabilidade, recorre-se a um sistema de controle gerencial. Esse deve estar afinado com as peculiaridades da organização e a unidade descentralizada, de modo a convergir rumo aos objetivos do negócio como um todo.

Dentre as decisões, encontram-se as relacionadas com a qualidade dos produtos a serem comprados ou vendidos, seus respectivos preços, quantidades necessárias a cada divisão, composição do *mix* de produtos a serem dispostos ao mercado, e reposição de equipamentos, ou seja, todas as decisões inseridas no cotidiano daquele centro de responsabilidade.

3.2.2 Investimentos divisionais

Com maior independência, a unidade de negócio deve voltar-se para a análise dos seus gastos, custos e investimentos de longo prazo, instituindo e

controlando o seu orçamento. Afinal, trata-se de um organismo auto-suficiente, não podendo recorrer às outras unidades operacionais ou à unidade financeira a todo instante. Deve ser capaz de decidir sobre suas necessidades de investimentos, além de fiscalizar as operações e impedir erros ou possíveis desvios.

Embora seja defendido por várias entidades, o processo de descentralização gera um alto custo, afinal certas atividades serão repetidas dentro de uma mesma empresa, a exemplo do controle interno ou departamentos de recursos humanos. A cada unidade de negócio será atribuída uma vida própria, dessa forma, não é fácil para a organização arcar com a descentralização principalmente por se tratar muitas vezes de um investimento de longo prazo.

3.2.3 Decisões de longo prazo sobre investimentos e financiamentos e o papel do gestor divisional no orçamento de capital

As decisões relacionadas a investimentos e financiamentos ficam empregadas ao gestor divisional. Um exemplo claro seria a preocupação em realizar novos investimentos ou chamar capital. Dessa forma, cabe a esse administrador analisar a viabilidade do projeto, bem como identificar a alternativa mais eficaz entre, recorrer a capital externo ou a unidade financeira do grupo.

- autoridade divisional com relação à reposição de equipamentos e outras decisões de investimentos, idem com relação à determinação das fontes de capital, alcance em que os gestores divisionais podem levantar fundos externos. (SANTOS, 1994:07).

É muito comum quando falamos em descentralização somada à captação de recursos, que um grande número de organizações acredite que essas decisões devam ser tomadas pelos dirigentes corporativos, entretanto uma das características deste método é a autonomia decisória pertinente ao centro de responsabilidade, não cabendo às empresas grandes interferências.

3.2.4 Motivação do pessoal divisional

Compreende na adoção de diferentes táticas para motivar o funcionário, direcionando-o a contribuir ao alcance das metas corporativas.

A motivação é uma característica peculiar a cada empresa, portanto deve-se observar o clima do grupo em questão. Muitas empresas utilizam os orçamentos para a mensuração do desempenho individual nas unidades, bem como sua participação no resultado final da companhia.

A motivação pessoal é um dos benefícios citados por Horngren (1978: 316), *“(1) os gerentes utilizam-se dessa situação de independência para tornarem-se mais motivados. Seguindo, (2) o gerenciamento equilibrado ocorre pelo conhecimento das condições locais, proporcionando melhores decisões daquelas tomadas por seus superiores, onde (3) os gerentes adquirem habilidades para a tomada de decisões e adquirem outros conhecimentos gerenciais decorrentes do cotidiano da organização”*.

Entretanto, ainda Horngren (1978: 316), questiona os custos com o processo de descentralização decorrentes: *“(1) os gerentes podem tomar decisões equivocadas por se concentrarem somente na performance de sua unidade ou pelo descaso no reconhecimento de fatos relevantes, crescendo os custos da organização; (2) a duplicidade na execução de certas atividades, (3) acréscimo nos custos pela necessidade de maior freqüência da informação”*.

3.2.5 Eficiência operacional divisional

Como seu próprio nome sugere, procura delimitar os aspectos que possam contribuir com a eficiência da unidade de negócio, como a seleção de fornecedores, negociação de insumos, determinação de níveis de produção e a qualidade na execução das atividades.

Portanto a prosperidade dos resultados é afetada pelas características da informação disponível, conforme cita Hansen e Mowen;

Os gestores do nível inferior, que estão em contato com as condições operacionais intermediárias (por exemplo, a força e a natureza da concorrência local, a natureza da força da mão-de-obra local, e assim por diante), têm melhor acesso as informações locais. Como resultado, os gestores locais estão, por muitas vezes, na posição de tomarem decisões melhores. (HANSEN; MOWEN, 2003: 318).

Nesse contexto, para que a eficiência organizacional seja praticada, o acesso à informação é primordial, assim através da proximidade dos tomadores de decisão com as fontes de dados propicia deliberações mais acertadas.

[...] é necessário tempo para transmitir a informação local ao escritório central, e para transmitir a decisão de volta para a unidade local. Essas duas transmissões causam atrasos e aumentam o potencial para a falha na comunicação, diminuindo a eficácia da resposta. Em uma organização descentralizada, onde o gestor local toma as decisões e as implementa, esse problema não existe. (HANSEN, MOWEN, 2003: 319).

A resposta em tempo oportuno no ambiente descentralizado também é importante, afinal leva-se algum tempo para a formulação e transmissão das mesmas, contudo esse processo é menos oneroso, caso seja comparado a grupos centralizados.

3.2.6 Limitações cognitivas, treinamento e avaliação.

É difícil encontrar em uma empresa, pessoas que reúnam todo o conhecimento necessário ou compreendam o funcionamento do organismo empresarial por completo, afinal são inúmeras as informações pertinentes a uma companhia.

Em uma organização grande e complexa, que opera em diversos mercados com centenas ou milhares de produtos diferentes, não existe uma única pessoa que tenha toda a perícia ou treinamento necessário para processar e usar as informações. Limitações cognitivas significam que ainda assim seriam necessários indivíduos com habilidades especializadas. (HANSEN; MOWEN, 2003: 319).

Dessa forma, é imprescindível que as entidades possam contar com funcionários capazes e bem treinados em suas especialidades, principalmente pelo novo contexto organizacional que valoriza o trabalho em equipe.

3.2.7 Consistência das metas e gestão central

Com o início dos trabalhos cada divisão deve estabelecer suas metas ou projetos, contudo as mesmas não podem entrar em conflito com o objetivo corporativo, trabalhando sempre em conformidade e procurando atingir o escopo delimitado pela empresa.

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. Cada divisão é uma unidade autônoma onde seus gerentes têm liberdade de tomar todas as ações necessárias. (COGAN, 1999:135).

A administração central fica livre para se concentrar no planejamento estratégico da empresa, traçando metas em longo prazo, ou seja, desvinculando-se das atividades operacionais que outrora eram corriqueiras à gestão central.

- estabelecimento central das metas corporativas, autonomia de ações corretivas, e inexistência de conflitos entre as metas corporativas e divisionais. (SANTOS, 1994:08).

Nessas condições é importante conscientizar os gestores de que o objetivo de maior importância por divisão está subordinado ao escopo da entidade como um todo. Através da conscientização deste pressuposto, inibe-se a existência de possíveis conflitos entre a administração geral e unidade divisional.

3.2.8 Mensuração do desempenho gerencial, divisional e competição realçada.

Cada unidade precisa buscar o seu resultado individual, não esquecendo que através da soma do saldo obtido por todas, irá compor-se o resultado final da companhia. Essa medição será realizada por meio de indicadores, dentre eles, o fluxo de caixa.

A mensuração do desempenho da gerência divisional também é importante na composição dos resultados, afinal esses gestores possuem autonomia decisória.

Uma característica da descentralização seria a administração dos recursos pela administração geral da empresa, portanto todos os centros de responsabilidades compartilham os mesmos recursos financeiros, cabendo aos mesmos, se concentrarem nas estratégias pertinentes aos produtos.

A mensuração do desempenho da gerência divisional também é importante na composição dos resultados, afinal os gestores possuem autonomia decisória, visto em Fernandes dos Santos;

- determinação de medidas de desempenho pela corporação, conflito entre metas divisionais e corporativas, e utilização de lucros contábeis como medida de desempenho divisional. (SANTOS, 1994: 09).

Ou ainda;

Em uma empresa altamente centralizada, as grandes margens de lucro no geral tendem a mascarar as ineficiências das várias subdivisões. Uma abordagem descentralizada permite que a empresa determine a contribuição de cada divisão na formação do

resultado e exponha cada divisão às forças do mercado. (HANSEN; MOWEN, 2003: 319).

Contando com a autonomia, é comum a existência de conflitos entre as divisões, sobretudo quando há divergência entre as metas corporativas e as individuais. Acrescido do fato que todos os recursos da entidade devem ser compartilhados entre as unidades.

Assim, para facilitar a identificação de unidades pouco lucrativas ou as que agregam ineficiência ao processo produtivo, reduzindo conseqüentemente a rentabilidade do grupo, é adotado medidas para a mensuração da performance de cada entreposto.

3.2.9 Retroalimentação

Embora cada unidade divisional reúna autonomia, existe o controle de suas operações pelos dirigentes, esse procedimento é realizado normalmente por auditorias internas.

A descentralização exige um sistema eficiente de controle de resultados, que forneça aos gestores as informações necessárias e permita avaliar o desempenho da unidade. É necessário um alto investimento em treinamento de funcionários para dotá-los dos conhecimentos adequados e da motivação necessária para alcançar os objetivos estabelecidos. (CAROLI, 2004:17).

O treinamento e avaliação devem ser contínuos de modo a aprimorar o conhecimento de seus gerentes, que devem reunir capacidade técnica necessária ao processo de decisão, evitando que a alta administração da companhia venha a decidir sobre as atividades operacionais da divisão.

3.2.10 Crescimento da firma

O processo de expansão envolve variáveis que influenciam tanto no desenvolvimento quanto no crescimento da empresa, ou seja, a pesquisa e o desenvolvimento.

- determinação do orçamento de pesquisa e desenvolvimento, ênfase da pesquisa, nível de decisão em pesquisa e desenvolvimento, e remuneração da gerencia divisional. (SANTOS, 1994: 09).

Qualquer empresa que visiona a expansão externa precisa estar atenta às necessidades do mercado. Como cada unidade tem um compromisso com a estratégia, devem-se realizar investimentos no aprimoramento de suas mercadorias.

Assim, poderá continuar competitiva no mercado e atender as demais áreas da companhia com produtos similares e boa qualidade.

3.2.11 Preço de transferência

Um dos principais desafios na operação de um sistema de descentralização é criar um método satisfatório para contabilizar os produtos e serviços transferidos de uma unidade de negócios para outra, principalmente em entidades que possuem elevados volumes de transações.

Nesse ambiente de apreçamento encontramos o preço de transferência, que poderia ser nomeado como o valor estabelecido em uma venda de produto ou serviço, realizada entre divisões de uma mesma organização.

1. Ajudar a coordenar as decisões da divisão para alcançar os objetivos da corporação como um todo.
2. Dar condições às divisões de tomarem decisões com relação ao preço final do produto.
3. Preservar a autonomia das divisões. (COGAN, 1999: 136).

Assim, o preço de transferência é o montante cobrado pelos artigos produzidos por uma unidade descentralizada e transferida a outra. Essa tarifa afeta as receitas da divisão que está transferindo o insumo, e os custos da divisão que está recebendo o mesmo.

O resultado, a lucratividade, o retorno sobre o investimento e a avaliação do desempenho sofrem interferências, cabendo a administração trabalhar com estas diferenças, e ainda verificar qual o melhor método de apuração adotado pelos centros de responsabilidade, preservando os resultados da companhia como um todo.

Para Ronen e McKinney (1970: 100) *“Um sistema de preço de transferência deve satisfazer três objetivos, como a avaliação acurada do desempenho, a congruência dos desígnios e autonomia divisional”*.

Sua relevância está expressa no grau de liberdade, onde se permite que as unidades de negócios, estabeleçam os seus preços de transferência, sem agregar prejuízos a corporação.

Mas para o empreendimento, como um todo, só há realmente a geração positiva de caixa, quando o centro de lucro final tem seus demonstrativos alavancados.

3.3 POLÍTICA DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Para a avaliação do desempenho de cada centro de responsabilidade em organizações descentralizadas, é necessária à existência de um método que consiga mensurar a contribuição das mesmas à composição do lucro total da empresa.

O preço de transferência representa o valor atribuído à mudança de bens ou serviços intercompanhia, ou seja, fixa-se um montante aos produtos intermediários que serão transferidos de uma unidade para outra. Assim a unidade compradora adquire a produção da unidade vendedora, propiciando a formação do preço de transferência.

Contudo, ambos os centros de responsabilidade agregam custos e empregam capital próprio no decorrer de suas atividades. Pela sua frequência no processo de comercialização entre as divisões, torna-se imprescindível como mecanismo de coordenação.

[...] em toda organização com diferentes unidades descentralizadas é normal que se estabeleçam relações comerciais entre diferentes centros através da compra e venda de serviços que se realizam entre eles e porque estas relações podem afetar a atuação e o resultado obtido por determinado centro, é necessário estabelecer os mecanismos de coordenação para que as diferentes unidades não somente otimizem seus resultados financeiros e não financeiros específicos, como também atuem de acordo com os objetivos globais da organização. (GOMES; SALAS, 2001: 131).

O preço de transferência adiciona relevância ao contexto decisório, propiciando o alcance dos objetivos da empresa como um todo, através da análise das alternativas mais vantajosas às unidades e preservação da autonomia do grupo empresarial em questão.

O preço de transferência é uma forma de elaboração dos preços, tecnicamente possível, clara, entendida por todos os centros de responsabilidade e aceita como a melhor forma de integração de objetivos e atividades. (BERNARDI, 2004: 241).

Ou ainda,

Preço de transferência é o preço formado pela transferência de bens ou serviços intercompanhia. Pode ser entendido também como um “preço” debitado por um segmento da empresa a um produto ou serviço que fornece a outro segmento da mesma empresa. (SANTOS, 2005: 161).

Para que essa troca de interesses obtenha o sucesso esperado, é imperativa a existência de uma unidade compradora e de outra vendedora, onde, segundo Kaplan, também agregam particularidades importantes ao negócio;

[...] a unidade compradora tem muitas informações sobre clientes, concorrentes e condições de mercados locais [...].

[...] a unidade fornecedora possui muitas informações sobre a eficiência e a capacidade de seus processos de produção, bem como sobre os usos alternativos dos resultados de produção, [...]. (KAPLAN; COOPER, 1998: 340:341).

A compradora reúne informações sobre o contexto de mercado, identificando os fatores primordiais ao processo de aquisição, já as vendedoras concentram seus conhecimentos na atribuição de eficiência da produção, buscando alternativas para maximizar os resultados de seu centro de responsabilidade.

Em mercados perfeitamente competitivos, o preço de transferência considerado como ideal é aquele praticado no mercado. Nessa situação, os custos acabam desempenhando um papel gerencial, permitindo que cada divisão calcule sua própria lucratividade na aquisição ou venda do produto transferido.

Seguindo, não pode ser desprezado, pois se trata de uma base eficiente para a medição do desempenho das unidades internas da empresa, ou forma de mensuração monetária dos produtos e serviços transferidos entre unidades.

Contudo, quando avaliamos a formação do lucro empresarial, o preço de transferência não garante a certeza de ganhos nas divisões, podendo incorrer perdas com o gerenciamento equivocado no processo de transferência ou na venda direta a outras entidades.

Dessa forma, medir o desempenho da organização com base na lucratividade interna é questionável, pois quando a administração da divisão busca apenas a maximização dos seus resultados, interferindo na composição dos seus custos, acaba estabelecendo bases equivocadas para a avaliação da *performance* da unidade fabril.

Em estruturas verticais, onde o produto de um centro é insumo de outro, as transações internas são numerosas, e ainda, com peso relevante na situação econômica das duas unidades. Nas unidades integradas horizontalmente, o número de transações entre as divisões é menor, bem como sua participação no resultado global da empresa.

Independente da estrutura da organização, vertical ou horizontal esse processo de transferência interfere no resultado, não somente na unidade, mas no grupo empresarial.

A contabilização também envolve certas polêmicas, em questões relacionadas às transações registradas pelo preço de custo, segundo Santos;

Para fins de contabilização, todas as transferências intercompanhias poderiam ser registradas a preço de custo, mas, se esse método fosse empregado, não seria possível cumprir com o conceito de centro de lucro de maneira significativa. (SANTOS, 2005: 162).

Portanto toda a transferência intercompanhias poderia ser registrada pelo seu valor de custeio, embora pudesse vir a interferir na formação do centro de lucro.

O preço de transferência deve ser um meio para solucionar algumas questões relacionadas à organização, como a formação e interpretação do resultado econômico obtido por cada uma das unidades no desenvolvimento de suas operações. Permitindo a entidade a operar com maior autonomia e segurança na transferência de produtos ou insumos, ou ainda, estímulo à competição operacional entre as unidades de negócio, conforme visto em Santos;

Os preços de transferência devem ser meios para solucionar questões relacionadas à organização descentralizada e estruturada por unidades de negócios tais como:

- a formação e interpretação do resultado econômico obtido por cada unidade no desenvolvimento de suas operações,
- o asseguramento da autonomia das unidades, permitindo-as operar como agentes independentes,
- o estímulo à competição operacional entre as unidades de negócio. (SANTOS, 2002: 12).

A presença e particularidades do preço de transferência são observadas mais facilmente em companhias descentralizadas, pois sua estrutura permite um maior grau de autonomia, eficiência e identificação do comportamento das unidades perante a empresa como um todo ou no mercado.

Em adição, os aspectos que envolvem uma companhia descentralizada encontram-se em conformidade com a formação do preço de transferência, que por sua vez integra e propicia as condições profícuas à avaliação do desempenho, isoladamente no alcance dos seus objetivos.

Facilitar a tomada de decisão, avaliar ou promover a maximização dos ganhos então presentes nesta proposta, conforme fala Santos;

- a) Fator importante na avaliação do desempenho de cada centro de lucro.
- b) Facilitar decisões alternativas entre fabricar ou comprar um produto, entre vender um produto em certo estágio de transformação ou levar mais adiante o seu processo.
- c) Promover a maximização dos lucros na maioria das circunstâncias.
- d) Ser entendido facilmente.
- e) Cálculo de gratificação a serem concedidas por desempenho gerencial superior.
- f) Estimular a produtividade e servir de parâmetro para a tomada de decisão através da comparação do preço de transferência padrão x preço de transferência real.
- g) Servir de fator motivacional quando há possibilidade de atingir os objetivos fixados. (SANTOS, 2005: 163).

Os produtos transferidos entre entidades afetam diretamente os resultados de ambas as empresa, necessitando de julgamentos diferenciados. Esses objetivos, segundo Santos, proporcionam alternativas ao processo decisório quanto a vender, comprar ou fabricar um bem, maximizando os resultados da entidade, acrescido de um contexto motivacional.

Com o acréscimo no volume de unidades envolvidas na transferência de mercadorias, torna-se mais difícil a identificação dos valores que deverão ser atribuídos a estes bens. Afinal não existe um único critério de apuração que preencha as necessidades de todos os centros de responsabilidade dentro de uma empresa.

Na atualidade as companhias são muitos diferentes e as circunstâncias que enfrentam em seu cotidiano são diversas, portanto é complexo atribuir a um método de transferência total perfeição ou plena eficiência.

3.3.1 O preço de transferência e algumas desvantagens

O preço de transferência funciona como um instrumento para avaliar os fluxos entre os centros de responsabilidade, tendo como base, a fixação do custo de um produto ou de um serviço, tentando potencializar a eficiência da produção, em conformidade com os objetivos da empresa e avaliação de seu desempenho. Assim, são influenciados pelos fatores organizacionais, que estão normalmente presentes em empresas descentralizadas.

Como se apresenta essencialmente centrado, a capacidade de valoração dos fluxos de trabalho entre as unidades tem como principal problema a formulação dos custos co-relacionados com o grau de descentralização.

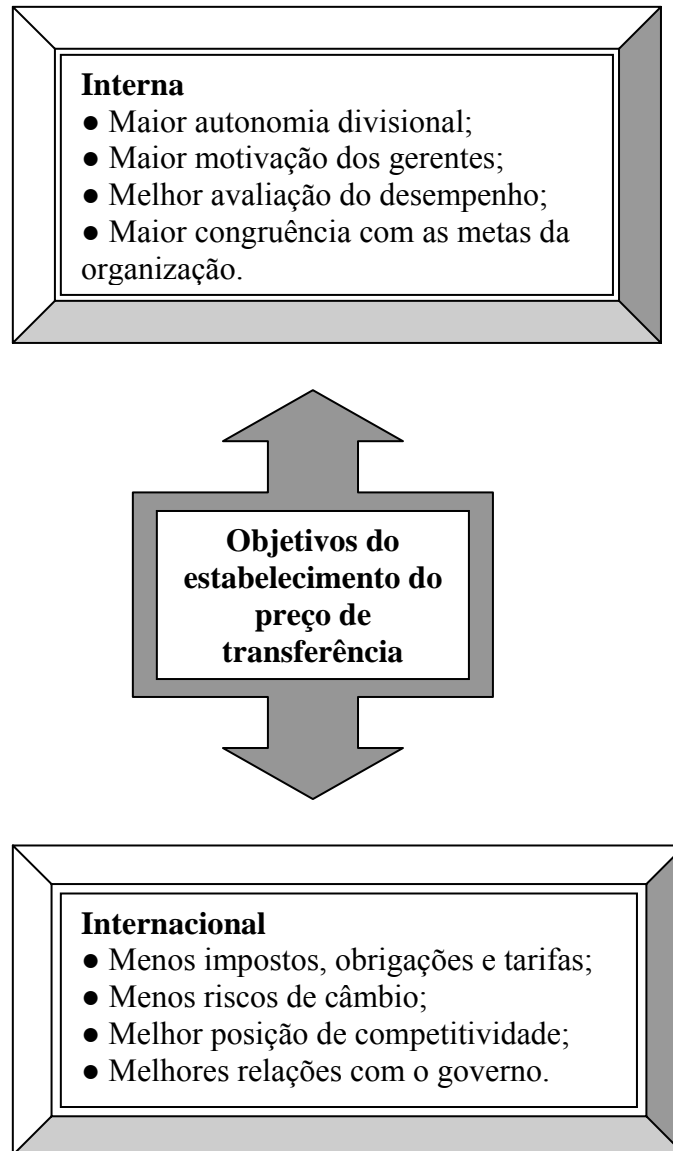
Afinal os bens e serviços são transferidos de um setor para outro na mesma empresa, assim, fica difícil mensurar o desempenho de cada uma das divisões. Essa dificuldade pode ser verificada na composição do valor a ser atribuído ao bem, no momento de sua transferência interna.

Neste ambiente os preços de transferência podem são abordados em perspectivas de custeio ou proveitos, exercendo uma influência quanto à avaliação da *performance* do negócio, nos resultados divisionais e na motivação dos funcionários em diversas funções.

Contudo, essas perspectivas gerenciais, ou seja, motivação e autonomia dos centros, são minimizadas quando o objetivo para a transferência se torna fiscal, visto nas empresas que focalizam a fixação do preço de transferência com o intuito de diminuir impostos a pagar.

Os efeitos podem ser verificados em casos onde é cobrado um preço de transferência baixo por um produto fornecido a uma subsidiária estrangeira. Essa atitude ajudaria a compradora estrangeira a manter os custos baixos, e ainda, elaborar produtos a preços mais competitivos, fazendo com que a empresa nacional tenha menos lucro, que se traduzirão na redução de tributos a pagar. Assim o preço de transferência pode ser utilizado como instrumento para remessa de lucros de um país para outro.

Figura 03 – Objetivos dos preços de transferência.



(Fonte: Figura adaptada de GARISON; NOREEN, (2000)).

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, em torno do qual se foi firmando um amplo consenso internacional por se entender que a sua adoção permite, não só estabelecer uma paridade no tratamento fiscal entre as empresas integradas em grupos internacionais e empresas independentes, como neutralizar certas práticas de evasão fiscal e assegurar a conseqüente proteção da base tributável interna.

É regulamentado pela Portaria 1446-C de 21 de Dezembro de 2001 os preços de transferência nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade.

O princípio está incorporado nos modelos de convenção destinados a eliminar a dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico e das Nações Unidas. As regras sobre a sua aplicação têm vindo a ser desenvolvidas em sucessivos relatórios produzidos e divulgados pelo Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE.

Embora o objetivo deste estudo seja de cunho gerencial, o que se observa é que a metodologia de transferência pode ser bem mais ampla, a interferência pelo apreçamento de uma mercadoria pode atingir até âmbitos internacionais. Contudo, conforme verificado na figura 03, mesmo em condições onde se verifica os objetivos fiscais, a posição de competitividade e potencialização da *performance* continuam a ser importantes na formulação do preço de transferência.

3.3.2. Os métodos de apreçamento do preço de transferência

Em suma, os métodos de apreçamento da transferência interna podem ser realizados com base no mercado, no custo ou negociados.

Verifica-se o preço de mercado através do valor mais conveniente para a negociação de uma mercadoria internamente. Quando existe um mercado competitivo para o produto intermediário, o preço de transferência com base no mercado é considerado uma solução, encontrado mediante ao valor da mercadoria vendida externamente e deduzido as despesas com vendas, ou seja, gastos com publicidade, promoção de vendas, crédito e cobrança.

No método pelo custo, procura-se levantar através dos materiais, mão de obra e custos indiretos de fabricação, o valor das mercadorias ou serviços transacionados. Contudo, este sofre com a ausência de objetividade decorrente das técnicas de rateio, além da sub-otimização das unidades.

Por fim, o apuração realizado pelo valor negociado surge como resultado de um processo de negociação entre a unidade vendedora e a unidade compradora. O preço de transferência é alcançado normalmente pela negociação entre os gestores de cada divisão, a vantagem desse método é que ele preserva a autonomia dos centros de responsabilidade, contudo pode originar algumas perdas de tempo e resultados positivos à corporação, devido à busca pelo desempenho individual.

4 MÉTODOS DE APREÇAMENTO NAS TRANSFERÊNCIAS INTERNAS

4.1 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO MERCADO

Considerado como o método que procura aproximar o preço de transferência aos valores praticados pelo mercado, propicia a livre negociação entre as unidades de serviços, otimizando os lucros divisionais, e conseqüentemente os ganhos da empresa como um todo.

Nesse contexto, o preço de mercado oferece uma alternativa de oferta e demanda, sinalizando a independência de sua unidade. Assim, o preço de mercado representa o valor mais conveniente para a negociação de uma mercadoria internamente.

Especialistas em economia e contabilidade demonstram que em mercados perfeitamente competitivos, o preço de transferência ideal deveria ser o preço de mercado. (KAPLAN; COOPER, 1998: 341).

Para a unidade compradora o custo da transferência interna representa o valor que deveria ser pago nos respectivos insumos, caso adquirissem os mesmos em outras companhias.

Uma vez que a divisão vendedora pode vender todos os seus produtos ao preço de mercado, a transferência interna a um preço mais baixo faria com que essa ficasse pior. Igualmente, a divisão compradora pode sempre adquirir o produto intermediário ao preço de mercado, portanto essa não disposta a pagar por um produto transferido internamente. Uma vez que o preço mínimo de transferência para a divisão vencedora é o preço de mercado, e o preço máximo de transferência para a divisão compradora é o preço de mercado, o único preço de transferência possível é o preço de mercado. (HANSEN; MOWEN, 2003: 335).

A unidade fornecedora deverá avaliar qual a alternativa mais vantajosa, ou seja, vender seus produtos ao mercado ou realizar uma transferência interna. Já a unidade compradora deverá inverter o processo, optando entre a compra interna, ou a aquisição do produto no mercado.

Para Atkinson; Banker; Kaplan e Young (2000: 634), “[...] os preços de mercado são a base mais apropriada para estimar o valor das mercadorias ou serviços transferidos entre os centros de responsabilidade”. Esse método prevê uma estimativa independente dos valores que compõem o preço de venda dos insumos transferidos às unidades divisionais.

De acordo com Bernandi, a principal característica dessa forma de transferência intercompanhia está na imperfeição do próprio mercado, o poder de barganha além da preservação da autonomia das divisões.

Em qualquer método, quando se pretende desenvolver uma política de preços intercompanhia, baseada em preços de mercado, observa-se:

- Valor de mercado
 - Imperfeições de mercado
 - Poder de barganha (comprador/vendedor)
 - Liberdade de preços/preços regulados
 - Frequência e lotes
 - Posição de controle de preços no mercado (vendedora)
 - Preservação da autonomia
 - Agregação de vários lucros para o último centro de lucros
 - Valor ajustado e negociado
 - O valor do desconto
 - Conflito de interesses
 - Habilidade de negociação entre os responsáveis
 - Margem de contribuição
 - Limitação de autonomia
 - Centro de lucro hipotético
 - Ganhos de produtividade
- (BERNANDI, 2004: 242).

As vantagens, deste método encontram-se na objetividade ao estimular a concorrência entre as unidades de negócios e promover, conseqüentemente, o aumento da eficiência, redução dos custos, além de inovações tecnológicas.

Entretanto alguns conflitos podem ser gerados dentro da própria empresa como implicação dessa concorrência interna dentre as divisões. Nesse processo é importante salientar que nenhuma das unidades deverá obter benefícios sobre as outras, evitando a interferência da gestão central.

Neste contexto Fernandes dos Santos, descreve alguns aspectos desfavoráveis à utilização do apreçamento com base ao preço praticado pelo mercado, dizendo;

Há pontos vulneráveis no método da negociação para apreçamento de transferência interna tais como:

- o resultado da negociação decorre muito mais da habilidade do negociador do que da produtividade em se produzir o produto ou se consumir o insumo objeto da transação entre as unidades de negócio; a negociação advém, pois, muito mais da força do negociador do que do seu próprio desempenho;

- a negociação requer confrontação, e disso pode decorrer um impacto comportamental negativo quando personalidades conflitantes e desejosas de poder estiverem negociando; o sucesso da negociação pode tornar-se uma meta mais importante do que a lucratividade da companhia. (SANTOS; 2002: 14).

Segundo Fernandes dos Santos, a habilidade do negociador pode sobrepor-se a produtividade do negócio na busca pelo sucesso, suprimindo os objetivos da organização devido aos anseios por bons resultados individuais.

Com a ausência de mercado, as unidades podem vir a buscar vantagens unilaterais ou transferências internas de pouca relevância. Gastos pertinentes com publicidade, promoção de vendas, comissões, armazenamento, créditos e cobranças são descartados da composição do custo do produto incorridos em transferências internas.

Em situações onde os insumos sofrem com a influência do mercado, faz-se necessário certo ajustamento dos valores, de modo a formular a composição do preço de transferência.

Contudo, o preço de mercado nem sempre é confiável. Afinal, um determinado fornecedor pode baixar o seu preço de venda no primeiro momento,

visando angariar um novo cliente. Para que posteriormente acrescente essa diferença de valor em compras futuras. Assim esse sistema seria eficaz caso o preço de mercado apresentasse cotações fidedignas.

4.1.1 Apreçamento de transferência pela abordagem marginalista

O custeio marginal consiste em uma abordagem que reúne um número de informações úteis às decisões de curto prazo, também é conhecido como custo incremental ou diferencial, e proporciona um aumento ou redução dos gastos totais de uma entidade, a partir de variações do volume produzido.

Em geral, essa diminuição ocorre à medida que se aumenta o volume de produção, portanto é considerado ótimo quando o seu valor coincide com o do custo médio total por unidade confeccionada.

Conceitualmente, as transferências pelo método de custeio marginal asseguram a melhor utilização de instalações a curto prazo. Mas o impacto motivacional da utilização desse método é um problema espinhoso. Isto é, o uso de custos diretos dificilmente permite a utilização de centros de lucro como em geral são concebidos. (SANTOS, 2005: 168).

O preço de transferência é efetuado pelo custo da unidade adicionada, podendo ser encontrado em modelos matemáticos, que, embora sejam amplamente comprovados, estão sujeitos às variáveis do cotidiano empresarial. Considerando Fernandes dos Santos, esse método deve ser utilizado quando a unidade fornecedora obtiver uma receita superior ao custo, ou seja, um ganho marginal que torne à transferência um procedimento viável.

Pela abordagem marginalista, qualquer das unidades de negócios, ou companhia globalmente considerada, só estará disposta a fabricar e vender (transferir) uma unidade de produto se sua receita marginal for superior ao custo marginal correspondente. (SANTOS, 2002: 16).

Em qualquer método onde a política de preço intercompanhia é baseada no mercado, consideram-se alguns quesitos, como a importância do mercado, os valores ajustados e negociados além da margem de contribuição.

- Valor de mercado

Imperfeições de mercado

Poder de barganha (comprador/vendedor)

Liberdade de preços/ preços regulados

Frequência e lotes

Posição de controle de preços no mercado (vendedora)

Preservação da autonomia

Agregação de vários lucros para o último centro de lucro

- Valor ajustado e negociado

O valor do desconto

Conflito de interesses

Habilidade de negociação entre os responsáveis

- Margem de contribuição

Limitação da autonomia

Centro de lucro hipotético

Ganhos de produtividade

(BERNARDI, 2004: 242:243).

Através das condições e práticas comerciais existentes, preços livres são considerados as imperfeições do sistema mercantil, bem como o poder de barganha. Portanto, em operações pertinentes ao custo marginal, ocorrem certas limitações da autonomia, embora propicie ganhos de produtividade.

As limitações desse processo decorrem da necessidade informacional constante, onde a unidade fornecedora precisa do conhecimento específico sobre todos os estágios de produção, fato considerado penoso à empresa, principalmente pelo custo de implantação e manutenção de um sistema com tal grau de complexidade. Uma das possibilidades encontradas pelas companhias adeptas à abordagem marginalista seria a adoção do custeio variável.

A unidade fornecedora estabelecerá o próprio nível de operação no ponto em que o preço de mercado do produto intermediário se igualar ao seu custo marginal.

A unidade compradora estabelecerá seu nível ótimo de operação no ponto que a soma do seu custo marginal próprio com o preço de mercado do produto intermediário se igualar ao preço de mercado do produto final. (SANTOS, 2002: 21).

A formação do preço de transferência das fornecedoras é feita com base no custo de produção, tal qual o valor de mercado dos produtos, onde através de sua diferença se encontra a receita marginal.

A compradora adiciona seus custos incrementais ao valor do bem transferido, verificando o preço de mercado, que por sua vez é importante à composição do valor do produto intermediário, caso o custo de transferência seja superior ao ofertado, não viabilizando assim a produção do mesmo.

Quando o produto transferido não pode ser adquirido em mercado perfeitamente competitivos, os especialistas recomendam o uso do custo marginal de longo prazo do suprimento de mercadoria transferida. (KAPLAN; COOPER, 1998: 341)

Ainda neste contexto, ocorrendo à imposição da transferência interna, onde os preços de mercado sejam mais convidativos que o praticado pelo produto intermediário, verifica-se a presença de um ganho e uma perda dentre as unidades envolvidas do processo, entretanto, mesmo se tratando de centros de responsabilidade autônomos. Ambos contribuem para o resultado final da organização, só que de maneiras diferenciadas, ou seja, positiva e negativamente.

Dessa forma, torna-se imprescindível contribuir para a eficiência da empresa como um todo, utilizando os resultados das divisões como meio de alcance de um objetivo maior que seu resultado individual.

4.1.1.1 Prática de apreçamento de transferência pela abordagem marginalista

Em um determinado setor da companhia, existe a produção de 20.000 unidades/ mês, e que deverá abastecer outra divisão do grupo por meio de uma transferência interna, amparada no método de apreçamento pelo custeio marginal.

A unidade fornecedora tem um custo marginal unitário de produção no valor de R\$. 1,00 (um real), contudo o valor de mercado desse produto é R\$. 3,00 (três reais) por unidade.

O preço de transferência da unidade A para a B será o praticado pelo mercado, ou seja, R\$. 3,00 (três reais), obtendo um lucro marginal de R\$. 2,00 (dois reais).

A unidade compradora recebe o produto intermediário a R\$. 3,00 (três reais) a unidade, adicionando ao mesmo um custo variável referente ao processamento deste produto no valor de R\$. 1,50 (um real e cinqüenta centavos). O custo total por unidade produzida será de R\$. 4,50 (quatro reais e cinqüenta centavos). Suponha-se que o preço de venda deste novo produto seja de R\$. 10,00 (dez reais). Assim o lucro marginal da unidade B será de R\$. 6,50 (seis reais e cinqüenta centavos) a unidade.

4.2 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NEGOCIADO

Devido à impossibilidade de mercados perfeitos, principalmente quando se trata do produto intermediário, atribuíram-se ao preço de transferência negociado uma alternativa às relações comerciais de organizações descentralizadas.

Os preços de transferência negociados, segundo Horngren; Foster e Datar (1997: 644), “[...] surgem como resultado de um processo de negociação entre divisão vendedora e compradora. Os dados do preço e do custo, entretanto, frequentemente são pontos de partida úteis no processo de negociação”.

Esses resultados negociados devem ser conduzidos pelos custos de oportunidade de cada unidade divisional, onde um preço deve ser acordado apenas pelo custo de oportunidade da divisão vendedora, caso seja menor que o custo de oportunidade da unidade compradora.

Custos de oportunidade são definidos como a contribuição máxima dispensada pela divisão fornecedora se os produtos ou serviços forem transferidos internamente. (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997: 644).

Os preços de transferência negociados reúnem três desvantagens, visto em Hansen e Mowen, portanto é muito comum que os gestores divisionais conheçam somente os custos de suas unidades.

A título de exemplo, quando se negociam valores de componentes, um gerente pode levar maior vantagem sobre o outro, caso esteja de posse de informações dos demais centros de responsabilidade.

1. Um gestor divisional, com posse de informações confidenciais, pode tirar vantagem de outro gestor divisional.
2. As medidas de desempenho podem ser distorcidas por habilidades de negociação do gestor.
3. A negociação pode consumir tempo e recursos consideráveis. (HANSEN; MOWEN, 2003: 339).

Para a companhia como um todo é necessário que essa negociação seja realizada corretamente, cabendo aos gerentes compartilharem as informações relevantes.

Outra desvantagem do preço negociado é que sua prática distorce as medidas de desempenho gerenciais, pois a lucratividade da empresa é afetada com as negociações. Seguindo, este processo consome tempo, portanto os administradores passam mais períodos garimpando melhores preços e deixam de lado as atividades cotidianas.

Santos (2005: 171), em acréscimo, destaca a dificuldade sofrida pelos centros de responsabilidade com a concorrência na adoção desse apreçamento; “Se o

fornecedor interno não puder enfrentar a concorrência externa, permite-se a divisão de compras obter os itens fora da empresa”.

Como a descentralização prega a ampla liberdade de atuação aos gerentes, ou seja, autonomia, os mesmos podem comprar insumos no mercado, se o preço da divisão fornecedora seja menos atrativo que o praticado pelo mercado. Dessa forma enquanto uma divisão acha que está maximizando os seus resultados, pode estar na verdade agregando prejuízo a empresa.

Para Watsom e Baumler (1975: 469), *“Os preços de transferência negociados tem sido identificados como um importante mecanismo integrador, um meio pelo qual a congruência de objetivos”.*

Finalizando, embora o apuração pelo preço negociado consuma tempo e prejudique os mecanismos de mensuração da *performance*, ele oferece vantagens importantes à organização, como a auto-suficiência das unidades e a lucratividade do empreendimento, verificadas pelo crescimento da eficiência nas divisões.

4.2.1 A eficiência dos custos em mercados competitivos

Através da negociação entre as unidades descentralizadas observa-se o estabelecimento de limites de lucratividade. Dessa forma, cada divisão envolvida no referido processo procura atribuir vantagens às suas operações e, conseqüentemente, melhoram os resultados da empresa.

O custo de oportunidade em mercados perfeitamente competitivos, e com produtos intermediários sem capacidade ociosa, seria a margem de contribuição unitária.

Quando duas divisões realizam a transferência interna pelo método de negociação, os gestores analisam quais os custos que seriam evitados com a venda externa. A unidade fornecedora acorda um preço de venda com a compradora, propiciando efeitos positivos a ambas, portanto o índice de lucratividade das unidades é superado. Neste caso, a margem de contribuição é tão vantajosa para a vendedora quando a compradora, quem ganha é a empresa.

4.2.1.1 Prática de apreçamento de transferência com eficiência dos custos em mercados competitivos.

Suponhamos que uma empresa de componentes eletrônicos tenha na divisão “A” a produção de capacitores, vendidos no mercado a R\$. 30,00 (trinta reais) cada. Com os seguintes custos unitários:

- distribuição R\$. 1,00 (um real)
- variável de fabricação R\$. 10,00 (dez reais).

Estes capacitores poderiam ser vendidos internamente para a Divisão “B” da empresa, onde os custos de distribuição seriam evitados.

A divisão “B” utiliza estes capacitores na produção de um componente eletrônico que tem um preço de venda de R\$. 50,00 (cinquenta reais) cada. Com os seguintes custos e despesas unitários:

- custos variáveis de R\$. 15,00 (quinze reais)
- despesas com vendas R\$. 2,00 (dois reais).

Como a compradora conhece os custos de fabricação da fornecedora, ambas pactuam que estes capacitores serão vendidos à divisão “B” ao valor de R\$. 23,00 (vinte e três reais) cada. Dessa forma, as duas unidades, ainda terão resultados satisfatórios e contribuirão para a lucratividade da organização.

4.2.2 Capacidade produtiva ociosa em mercados competitivos

Mesmo em mercados competitivos é comum que as empresas não consigam vender toda a sua produção e apresentar alguma capacidade ociosa. Se uma unidade fornecedora tem ociosidade em sua produção, o seu custo de oportunidade será zero, simplesmente pelo fato de que a divisão não abre mão de qualquer venda externa.

É importante para as divisões angariar novos clientes ou renegociar as suas transferências internas, fato que poderia ser compartilhado pelas demais divisões.

Essa tarefa seria facilmente solucionada se os insumos da unidade com capacidade produtiva ociosa fossem repassados a unidade compradora por um custo mais convidativo, resultando no aumento das vendas para ambas as partes.

Portanto quem ganha é a organização, que maximizará os seus resultados através de um incremento nas vendas da compradora, acabando com o prejuízo oriundo da capacidade ociosa da fornecedora.

4.2.2.1 Prática de apreçamento de transferência com capacidade produtiva ociosa em mercados competitivos

Em uma empresa de medicamentos, a unidade “A” fabrica embalagens, e a unidade “B” os medicamentos que utilizam as embalagens de “A”.

Apresentando uma demanda reprimida para a área de medicamentos a unidade “A” tem capacidade ociosa em todos os meses do exercício corrente.

A unidade “B” recebeu uma encomenda de grande porte e teve que reduzir o preço de venda do seu produto, ou seja, os medicamentos. Neste caso, a unidade compradora “B” das embalagens entrou em contato com a fornecedora “A” para que a mesma transferisse o seu produto a um preço convidativo.

A unidade “A” tem um custo variável de R\$. 0,10 (dez centavos) por unidade, e seus custos fixos não oscilariam para suprir a necessidade da unidade “B”. A

compradora adquire esta matéria prima a um custo de R\$. 0,20 (vinte centavos) no mercado.

Assim os gerentes acordaram que cada embalagem seria transferida a um valor de R\$. 0,12 (doze centavos), dessa forma a unidade “A” anularia sua ociosidade e ainda agregaria um lucro adicional com a venda das mesmas. A unidade “B”, além de conseguir atender a nova encomenda agregaria lucro a sua divisão.

Neste exemplo, observa-se que as duas unidades contribuiriam de forma positiva aos resultados da companhia, atendendo aos objetivos da empresa por meio de uma parceria.

4.2.3 Capacidade produtiva ociosa sem mercado

Como em qualquer forma de apreçamento, a fornecedora pode não conseguir vender seus produtos ao mercado, dessa forma sua produção terá de ser reduzida de modo a evitar excessos.

A situação do custeio de oportunidade quando não se tem mercado e capacidade ociosa é zero. Pois a divisão trabalha como uma impossibilidade de vender o insumo externamente, assim nenhuma margem de contribuição é dispensada.

Neste contexto, as unidades poderiam se ajudar mutuamente, a matéria prima do centro de responsabilidade com capacidade produtiva ociosa seria repassada a unidade compradora pelo custo variável, assim a compradora teria preços mais convidativos, aumentando suas vendas, e sanando conseqüentemente as perdas da fornecedora.

A unidade fornecedora, nesse caso, atende somente as necessidades de transferência. Embora a compradora tenha que fazer um pagamento adicional para cobrir os custos fixos da fornecedora, enquanto a mesma estiver efetuando as transferências do produto intermediário apenas pelo custo incremental. E ainda, a

divisão produtora nunca apresentaria um resultado positivo, mas sim um desempenho fraco.

4.2.3.1 Prática de apreçamento de transferência com capacidade produtiva ociosa sem mercado

Seguindo o exemplo da empresa de medicamentos, suponha que a divisão “A” produtora das embalagens não consiga colocar seus produtos no mercado, onde a divisão “B” tornou-se o único cliente.

Para que “A” não seja extinta, a melhor alternativa seria realizar as transferências das embalagens pelo custo variável, ou seja, R\$. 0,10 (dez centavos). Os custos fixos não oscilariam para suprir a necessidade da unidade “B”, conforme dito anteriormente. Assim, a unidade compradora pagaria R\$. 0,10 (dez centavos) por cada embalagem e R\$. 100.000,00 (cem mil reais), referente aos custos fixos de “B”.

Entretanto, cabe salientar que neste caso específico foi realizado um levantamento para demonstrar se “B” teria condições de cobrir os custos fixos de “A” e ainda agregar resultado positivo a empresa, enquanto o produto intermediário for transferido internamente à sua divisão pelo preço de custo.

4.3 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA BASEADO NO CUSTO

A transferência baseada no custo ocorre quando um determinado bem não possui um preço de mercado bem definido, ou caso exista, esse valor é inadequado ao produto.

Em adição, esse insumo pode ser único ou específico, divergindo dos produtos ofertados pelo mercado, tanto em qualidade dos serviços quanto em certos diferenciais.

Assim o apreçamento de transferência pelo custo é de grande valia a casos particulares, pois identifica os valores de produtos que não são comercializados no mercado, a exemplo de encomendas exclusivas.

São bastante utilizados pelas empresas, principalmente por serem simples e objetivos, todavia atribuem um pequeno impacto na lucratividade da empresa;

[...] qualquer transferência de valor baseado num custo diferente do custo marginal (assumindo que este pode ser calculado), conduz os sócios da empresa a escolher um nível mais baixo que o ótimo de transações, causando uma perda econômica global para a empresa. (ATKINSON; BANKER, KAPLAN e YOUNG, 2000: 635).

Para evitar que as ineficiências de uma divisão migrem para a outra, os gestores se preocupam em ajustar e melhorar o objeto de mensuração, onde os custos sejam identificados em sua melhor forma. Mas esta dedicação excessiva aos mecanismos de medição consome tempo dos gerentes, que acabam deixando de lado as negociações.

Este método tem flexibilidade em tratar os produtos diferenciados, bem como proporcionar a competitividade da empresa através de seus indicadores, dessa forma, é possível aplicar estratégias comerciais a cada produto, e ainda, minimizar possíveis perdas inerentes ao processo de barganha.

4.3.1 Apreçamento de transferência pelo custo pleno ou absorção

Questões que envolvem o cálculo do preço de transferência sempre levaram pesquisadores a inúmeras discussões, consumindo na maioria das vezes tempo excessivo com reflexões. O preço de transferência com base nos custos é utilizado quando não há mercado intermediário para o produto, ou simplesmente pela dificuldade em obter o valor de transposição do bem a um preço mercantil.

Entretanto, o apreçamento pelo custo é um critério facilmente aceito pelas empresas no processo de transferência, principalmente pela simplicidade de seu cálculo.

A transferência de produtos ou serviços tem tido como principal elemento de valorização o custo por eles incorrido. O custo é o critério mais facilmente aceito para as transferências. (CAROLI, 2004: 100).

Sendo assim, a adoção do custo pleno ou total na formação do preço de transferência entre as unidades descentralizadas é mais comum, por tratar-se de um mecanismo simples.

O seu valor é encontrado mediante a soma da margem de lucro com os custos dos produtos e serviços, dentre eles o de materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação. O resultado ou valor unitário é verificado por meio de um rateio convencional com base na mão-de-obra ou horas máquinas.

[...] os métodos tradicionais de alocação de despesas administrativas indiretas (usando horas - homem e horas – máquinas) não captam a estrutura de custos real das fabricas da empresa. (KAPLAN; COOPER, 1998: 342).

Ou ainda;

Aqueles apurados pelo método de custeio por absorção. Os preços estabelecidos nesta base são os que equivalem ao custo total de produção mais despesas (de vendas e administrativas) e margem de lucro. Pode-se utilizar tanto do sistema de custo real quanto do custo padrão. Sua vantagem é conseguir certa estabilidade de preços a longo prazo, em razão da segurança da obtenção total dos custos e de uma margem planejada de lucro. (AMATO NETO, 2001: 60).

Na apresentação de relatórios externos, o preço de transferência pelo custo, elimina a necessidade de levantamento e cálculo dos valores envolvidos nos estoques, conforme descreve Santos;

O uso desse método de custeamento para as transferências internas evita a necessidade de eliminar dos valores dos estoques dos lucros contábeis internos, para fins de demonstrações externas. (SANTOS, 2005: 167).

Devido às suas particularidades, esse método está inserido no cotidiano de organizações descentralizadas, embora não consiga sinalizar um valor exato ao apreçamento. Desse modo, pode ser considerada uma técnica arbitrária para a composição dos custos de transferência.

Conseqüentemente, questiona-se a difusão da ineficiência produtiva entre as unidades fornecedoras e compradoras, quanto à composição de seus ganhos e prejuízos. Afinal, a divisão fornecedora não reflete seu potencial de lucro nos produtos transferidos, onde os mesmos são subestimados, contrapondo-se às compradoras que tem seu resultado superestimado.

Sendo assim, toda vez que ocorrer dificuldades no processo, gerando perdas, as mesmas serão arcadas pela divisão fornecedora dos insumos.

Com a ausência de uma evidenciação dos custos adicionais em decisões de curto prazo ou na elaboração de produtos diferenciados, ocorre certo comprometimento do processo decisório, que poderia influenciar os gerentes a tomarem decisões contrárias ao melhor interesse da empresa como um todo.

VANTAGENS:

- 1) os valores são facilmente obtidos;
- 2) é desnecessário eliminar dos estoques os lucros contábeis internos para fins das demonstrações contábeis oficiais.

DESVANTAGENS:

- 1) em geral, o lucro do setor que fornece o produto é subestimado;
- 2) pode ocorrer transferência da ineficiência dos setores. (CAROLI, 2004: 100).

Existe um desequilíbrio que origina índices que reduzem o lucro geral da empresa, motivando algumas unidades a produzir em excesso absorvendo os

custos fixos desordenadamente. Como conseqüência alguns setores ficam alheios à ação produtiva.

4.3.1.1 Prática de apuração de transferência pelo custo pleno ou absorção

Em um determinado setor da companhia Alfa Ltda, existe uma produção de 10.000 (dez mil) unidades/ mês, e que deverá abastecer outra divisão do grupo por meio de uma transferência interna, amparada pelo método de apuração com base no custo.

A unidade fornecedora tem um custo total de produção no valor de R\$. 200.000.000,00, (duzentos milhões de reais), seguida por uma margem de lucro de R\$. 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

O total de horas máquinas utilizadas na produção de uma unidade/mês seria de 780 h, conseqüentemente, o preço de transferência apresenta-se em R\$. 29,48 (vinte e nove reais e quarenta e oito centavos).

Custo total de produção.....	R\$. 200.000.000,00
Margem de lucro.....	R\$. 30.000.000,00
Horas Maquinas (780hrs*10.000 u).....	7.800.000 h
Preço de transferência.....	R\$. 29,48
(R\$. 200.000.000,00 + R\$. 30.000.000,00 = R\$. 230.000.000,00)	
(R\$. 230.000.000,00/7.800.000 h = R\$. 29,48)	

Os custos totais de produção são compostos pela soma dos gastos variáveis e fixos, relativos ao processo produtivo. Quanto à margem, subtrai-se do preço de venda os custos de produção, encontrando a mesma pela diferença dos valores. Posteriormente é realizado o rateio com base na mão de obra ou horas máquinas, peculiares ao apuração desse método.

4.3.2 Apreçamento de transferência pelo custo mais uma margem

O método de apreçamento pelo custo mais uma margem, é utilizado pelas empresas quando não há um preço de mercado pré-estipulado para o produto transferido internamente. Assim, sua composição é realizada através dos custos de elaboração, somado a um percentual de ganho sobre os investimentos.

Santos, cita o apreçamento de transferência pelo custo mais uma margem, destacando justamente essa característica, onde diz;

Quando não existe um preço de mercado para um produto transferido internamente, pode-se simulá-lo, acrescentando uma margem ao total dos custos diretos ou ao custo por absorção ou plenos. (SANTOS, 2005: 168).

Assim, o método de apreçamento pelo custo mais uma margem é empregado em empresas que avaliam o seu resultado interno através do rendimento sobre uma parcela do investimento.

Entretanto, o preço de transferência não deve superar o valor praticado pelos fornecedores externos, no momento de sua avaliação. Atualmente, como as entidades estão buscando constantes reduções em seus gastos, acrescidas da maximização dos resultados, atentam-se à utilização de procedimentos mais eficientes.

A margem corresponde a uma taxa do custo praticado pelo mercado, ou gastos incorridos no processo de produção somada ao desejo de obter certo nível de lucro. Essa premissa pode ser observada em empresas que avaliam seu saldo interno, contraposto ao retorno sobre seus investimentos, ou seja, estabelecem um preço interno com base no lucro estipulado sobre o capital empregado mais os seus custos.

Em alguns casos, a margem proposta pelo apreçamento pode ser encontrada mediante uma fração do custo total, incidindo-se um coeficiente denominado “*mark-up*” ou sobrepreço. Quando utilizado o custo variável com base no apreçamento, o

“*mark-up*” deverá conter além da margem de lucro, uma contribuição para cobrir os custos fixos.

Se a margem for adicionada aos custos diretos, o preço de transferência destina-se a incluir uma recuperação dos custos fixos, mais uma margem de lucro.

Se a margem for acrescentada ao custo por absorção, o acréscimo representa a margem de lucro.

[...] este método garante ao setor fornecedor, pelo menos com respeito às transferências internas, um lucro estipulado ou determinada taxa de rendimento sobre o capital. (SANTOS, 2005: 169:168).

Assim, o preço de transferência corresponderá aos gastos de fabricação e transferência do produto, acrescido dos custos fixos e margem de lucro, calculado através de percentagens, de modo a compor o preço de venda.

4.3.2.1 Prática de apreamento de transferência pelo custo mais uma margem

Suponha-se que um determinado setor da companhia tenha uma produção de 10.000 (dez mil) unidades/ mês, e que deverá abastecer outra divisão do grupo por meio de uma transferência interna amparada no método de apreamento com base no custo mais uma margem.

Essa unidade fornecedora realizou um investimento de capital na sua unidade no valor de R\$. 500.000,00 (quinhentos mil reais), orçando que o lucro desse setor será de 15% sobre o investimento.

O custo de produção se encontra em R\$. 20,00 (vinte reais) a unidade, e o preço de transferência será de R\$. R\$. 27,50 (vinte e sete reais e cinquenta centavos) a unidade.

Custo total/ unidade.....	R\$. 20,00
Investimento/unidade (R\$. 500.000,00/10.000 un).....	R\$. 50,00

Lucro/investimento/unidade (15%*R\$. 50,00).....	R\$. 7,50
Preço de transferência (R\$. R\$. 20,00 + R\$. 7,50).....	R\$. 27,50

Dentre as principais vantagens da transferência interna, observa-se que a margem corresponde a um montante destinado a remunerar e conservar o capital empatado, o giro ou imobilizado da unidade fornecedora.

Sofre com a ausência de um mercado amplo e ativo, pela pouca interação da empresa com o mercado externo, propiciando certo incentivo ao acréscimo dos gastos nas unidades fornecedoras.

Em casos de ineficiência de um dos setores, os valores da transferência deverão ser discutidos, afinal o prejuízo será incorporado a uma das unidades. A quantidade de itens também influi na composição do custo e seus ajustes, seguido pela dificuldade em especificar uma margem satisfatória de lucro sobre o retorno do capital empregado.

Quanto às desvantagens do método, verifica-se a dificuldade em estipular um valor correto entre o determinado pela administração e o custo de produção. Nesse contexto, a administração geral pode decidir de forma arbitrária, sobre qual a taxa de retorno a ser aplicada na formulação da margem. Portanto, preocupa-se com o melhor valor a ser atribuído aos produtos em sua transferência, bem como a identificação da importância considerada aceitável na composição da margem.

4.3.3 Apreçamento de transferência dual

Com a existência de dois preços de transferência, o apreçamento dual atribui um valor à unidade fornecedora e outro à unidade compradora. Contudo, ambas as divisões procuram avaliar suas atividades de forma justa, buscando maior eficiência no desempenho econômico das unidades envolvidas no processo.

O apereamento de transferência dual consiste na existência de dois preços de transferência, uma para a unidade fornecedora e outro para a unidade compradora, ambos visando uma avaliação do desempenho econômico justa, e uma atuação das unidades envolvidas no melhor interesse da companhia como um todo. (SANTOS, 2002: 43).

Nesse procedimento, a unidade compradora adota custos pertinentes à unidade fornecedora, assim, em caso de venda direta para o mercado, os custos de produção da compradora seriam extintos. Na unidade fornecedora os custos praticados são aqueles propostos pelo mercado, já reduzidos os custos de comercialização.

4.3.3.1 Prática de apereamento de transferência dual

a) Formação dos custos da unidade fornecedora

Custos Totais de Produção/ un.	R\$. 48,00
Preço Praticado pelo Mercado/ un.	R\$. 50,00

Caso seus custos de produção sejam de R\$. 48,00 (quarenta e oito reais) para cada unidade, a mesma deverá adotar como seu preço de transferência o valor praticado pelo mercado, ou seja, R\$. 50,00 (cinquenta reais).

b) Formação dos custos da unidade compradora

Custos Totais da Compradora/ un.	R\$. 40,00
Preço Praticado pela Fornecedora/ un.	R\$. 48,00

A unidade compradora adota os custos da unidade fornecedora, desprezando seus custos, independente do valor praticado.

A vantagem aparente do apuração por transferência dual, está na redução da ociosidade e homogeneidade no comportamento das divisões, que procuram atingir bons resultados. Em contrapartida, verifica-se uma aversão ao controle efetivo dos custos, caracterizando uma desvantagem na adoção deste processo de apuração.

4.3.4 Apuração de transferência pelo custo de oportunidade

O custo de oportunidade pode ser considerado singular no âmbito gerencial como indicador de viabilidade do investimento. É muito comum observar na literatura, constantes definições como, sacrifício em termos de remuneração pela aplicação de certo recursos em sua melhor alternativa, ou ainda, a seleção entre, os insumos que estão produzindo algum retorno e o investimento utilizado para confeccioná-los, conforme vistos em Horngren;

Custos de oportunidade são definidos como a contribuição máxima dispensada pela divisão fornecedora se os produtos ou serviços forem transferidos internamente. Se, por exemplo, a divisão fornecedora estiver operando à sua capacidade, o custo de oportunidade de se transferir uma unidade internamente em vez de vendê-la externamente é igual ao preço de mercado menos os custos variáveis. (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997: 644).

Quando tratamos do apuração de transferência com base no custo de oportunidade do produto intermediário, devemos considerar a influência que o insumo transferido sofre com a perda de uma oportunidade de ganhar ora produzindo ou vendendo outros produtos, para produzir e vender internamente, e ainda, a presença das alternativas de investimentos ao capital empregado no negócio.

O preço de transferência seria influenciado pela perda de uma oportunidade de ganhar produzindo/vendendo outros produtos, para produzir e vender internamente. (BERNADI, 2004: 243).

Essas renúncias constituem as variáveis que poderiam ter sido escolhidas pela unidade fornecedora no momento de produzir suas mercadorias, representando a contribuição máxima encontrada dentre as alternativas propostas.

Para manter uma estrutura de negócios, a empresa injeta recursos financeiros. Esses gastos, bem como os custos de produção, somente serão sanados com o término do empreendimento, formulando as possibilidades analisadas à composição do custo de oportunidade.

Ao produzir e transferir um produto para a unidade compradora, a unidade de negócio fornecedora deixa de vendê-lo externamente a companhia, ou de usar sua estrutura operacional para produzir e vender outro produto de sua linha, ou de eliminar gastos fixos estruturais e desempatar recursos financeiros do seu capital operacional, pelos quais paga um custo financeiro aos fornecedores dos fundos da companhia. (SANTOS, 2002: 44).

Nesse procedimento, quando a unidade fornecedora produz um determinado bem, deve observar a melhor forma de obter o retorno, visto através das alternativas pertinentes a utilização dos insumos e estruturas operacionais na confecção do bem a ser transferido. O preço de transferência pode ser influenciado pela possível perda de oportunidade em se ganhar ora produzindo ou vendendo seus produtos ou serviços, de modo a suprir a demanda interna da companhia.

O preço mínimo pelo qual a fornecedora irá se dispor a realizar uma transferência será a soma dos custos de oportunidade, acrescido dos gastos elimináveis pela não produção do bem, ou pela não transferência do mesmo.

Ademais, existem as características decorrentes da autonomia, proposta pela descentralização, onde a fornecedora também poderia avaliar os benefícios em vender estes produtos diretamente ao mercado.

Na contramão, a capacidade ociosa bem como a inexistência de mercado externo também poderia apresentar um novo cenário a este contexto, onde o custo de oportunidade da fornecedora seria zero, verificado em Fernandes dos Santos;

Se não houver alternativa de curto prazo de uso de instalações produtivas, ou de sua descontinuação o custo de oportunidade da unidade de negócio poderá ser nulo. (SANTOS, 2002: 47).

Na unidade de negócio compradora o fundamento está em adquirir suas mercadorias da maneira mais eficiente possível, portanto no momento de compra destes produtos ela pode optar pela aquisição interna ou busca dos mesmos no mercado. Dessa forma, o preço de transferência pelo custo de oportunidade da fornecedora será o valor de comercialização do bem ou serviço.

O mercado, a concorrência e a capacidade ociosa têm um papel importante para a divisão compradora, afinal esta pode realizar compras externamente. Todavia o produto adquirido em outras empresas deve ser de qualidade equivalente ao produto interno, primando pela pontualidade e capacidade interna em atender a futuros pedidos.

4.3.4.1 Prática de apuração de transferência pelo custo de oportunidade

Caso a filial de uma indústria de alumínio produza os itens “Chapa e Lâmina”, com preço de venda e custos variáveis de:

Produto	Preço de Venda	Custo Variável
Chapa	R\$. 1.000,00/ unidade	R\$. 300,00
Lâmina	R\$. 1.200,00/ unidade	R\$. 200,00

A fornecedora vende a chapa de alumínio para o mercado, utilizando a capacidade restante para atender as vendas internas, através da produção das lâminas.

Caso a unidade fornecedora não confeccione as lâminas para sua filial, concentrando-se somente em produzir as chapas, teria o custo de oportunidade:

$$(R\$. 1.000,00 - R\$. 200,00) \times \text{unidades possíveis}$$

Assim, cada unidade de lâmina produzida e vendida internamente teria um custo de oportunidade de R\$. 800,00 (oitocentos reais), alternativa dispensada pela

fornecedora no momento em que ela optou em elaborar o produto intermediário, ou seja, as lâminas.

Em adição há necessidade de se verificar o valor praticado pelo mercado, e os custos adicionais incorridos pela compradora, a fim de tornar a transferência interessante às unidades relacionadas ao negócio.

Portanto, o preço de transferência seria influenciado pela perda de uma oportunidade de ganhar, ora produzindo ou vendendo os demais insumos ou serviços, para suprir as necessidades de confeccionar e vender internamente.

Para que a entidade decida absorver sua produção de modo a suprir a demanda interna, ou voltar-se para a aquisição do mesmo ao mercado, faz do apreçamento de transferência pelo custo oportunidade uma interessante ferramenta gerencial. Afinal, com base na decisão dos gestores, os resultados poderão apresentar certos diferenciais.

Cabe à unidade fornecedora trabalhar com um sistema de custeio eficiente, para que o preço de venda dos produtos ou serviços seja compatível ou menor ao valor praticado pelo mercado, incentivando tanto a transferência interna quanto a compra externa.

A vantagem desse procedimento está justamente em incentivar a busca pela eficiência interna, através da redução dos custos, incremento tecnológico e alcance das metas propostas com a descentralização. Entretanto, é importante salientar a liberdade que as unidades terão para comprar e vender seus produtos ao mercado nas quantidades que lhes aprouver. Afinal quanto mais forte for a concorrência entre os produtos no mercado, menores serão as distorções verificadas no custeio de oportunidade como mecanismo de apreçamento.

4.3.5 Apreçamento de transferência pelo custo variável padrão

Com finalidade de controlar os custos de maneira eficiente, o custo padrão fixa um valor ao período posterior. Essa meta acaba se tornando uma base de comparação entre o que deveria ser, e os resultados alcançados pela empresa no

decorrer do exercício, contudo são estimativas que a companhia considera difícil de serem atingidas, embora não sejam impossíveis.

A validade deste método segue alguns preceitos, dentre eles a necessidade de apuração dos custos incorridos de maneira precisa para que os apontamentos possam contribuir a obtenção dos custos ótimos.

Ademais estas metas precisam de revisões anuais, afinal o cenário empresarial está sempre se aprimorando, deixando fica claro, que o custeio padrão agrega trabalho aos seus colaboradores, bem como custos adicionais de operação.

Como o custo padrão é considerado um custo ótimo, deve ser comparado aos custos reais da empresa, os quais normalmente são variáveis ou absorção.

A utilização do custo variável padrão na formação dos preços de transferência agrega informações úteis ao processo decisório em curto prazo, afinal o mesmo determina facilmente o custo direto de cada unidade. O apreçamento é valorado pelo custo da matéria prima, mão de obra e custos indiretos variáveis de fabricação.

Na formação do preço de venda da unidade transferida devem-se respeitar os custos e despesas fixas que não são aplicados diretamente à composição do custo do produto, afinal acarretaria prejuízo à divisão fornecedora. Embora esses custos e despesas fixas, relacionados com a produção sejam atribuídos, sendo complicado instituir um valor exato aos mesmos, reúne-se argumentos negativos sobre a utilização do rateio nos custos e despesas fixas.

O lucro dos centros de responsabilidade segundo Kanitz, deve ser dividido entre as unidades compradora e fornecedora, afinal os ganhos são obtidos com a venda dos produtos.

Este método estipula como preço de transferência o custo variável-padrão da divisão fornecedora, com a condição de que parte dos lucros obtidos na venda dos produtos resultantes sejam repartidos entre as duas divisões. (KANITZ, 1973: 47).

Quanto às dificuldades verificadas pelo método, podem ser observadas em Caroli;

- As metas determinadas pelo padrão nem sempre têm a mesma rigidez nos diversos setores.
- Nas empresas em geral, os padrões são comumente usados apenas nas áreas de produção; a análise das variações pode se tornar extremamente complexa e nem sempre é fácil a fixação das responsabilidades. (CAROLI, 2004: 101).

Dessa forma, o custo padrão pode interferir psicologicamente junto aos funcionários, decorrente da pressão pela busca de bons resultados, ou pela ausência de comprometimento. Seguindo, é difícil aplicar as mesmas metas às diversas unidades, afinal o custeio padrão é utilizado com mais frequência nas áreas de produção.

Como o lucro é dividido pelas unidades, em porcentagens acordadas entre ambas, dificulta a aplicação deste conceito, pois é comum que cada divisão busque a sua excelência desprezando, o fato de que todas pertencem a uma mesma organização.

4.3.5.1 Prática de apuração de transferência pelo custo variável padrão

Suponha-se que uma determinada organização realize o seu apuração entre unidades divisionais, pelo custeio variável padrão:

EXERCÍCIOS	CUSTOS TOTAIS DE PRODUÇÃO
2004	R\$. 150.000,00
2005	R\$. 162.000,00
2006	R\$. 149.000,00

INFORMAÇÕES ADICIONAIS

- a) Os números de unidades produzidas foram às mesmas em todos os anos, decorrente de contratos pré-estabelecidos, ou seja, 10.000 (dez mil) unidades.

- b) O método de custeio utilizado é o custo direto, e os gastos e despesas fixos foram rateados com base na mão de obra.

- c) As metas para 2007, estabelecidas pela administração da divisão são de R\$. 200.000,00 (duzentos mil reais) de lucro líquido e 140.000,00 (cento e quarenta mil reais) de custos.

- d) Na formação das metas foi se observado as tendências apontadas pelo mercado e a atual situação econômica do País.

A divisão deverá voltar-se a atingir as metas estipuladas, quanto maior for a proximidade dos resultados com o estipulado, melhor será a eficiência do procedimento de custeio.

O lucro é negociado entre as divisões, onde este método de apuração se assemelha ao preço negociado, entretanto este processo pode angariar eficiência a organização, justamente pela integração entre os centros de responsabilidade.

4.3.6 Apuração de transferência pelo sistema ABC – Custeio Baseado na Atividade

Dentre as inovações presentes nos sistemas de gerenciamento encontra-se o ABC – Custeio Baseado na Atividade ou (*Activity-Based Costing*), metodologia de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, atribuindo, conseqüentemente, maior confiabilidade a formação do custo do produto.

As práticas pertinentes ao ABC consistem em identificar as atividades relevantes a cada departamento, reorganizando a contabilidade de custos, e orientando os gastos relativos às suas atividades. A grande diferença deste

procedimento aos sistemas tradicionais está na maneira como ele atribui os custos indiretos aos produtos.

Com a identificação das atividades, utilizam-se direcionadores de recursos, para que se possa encontrar uma relação mais verdadeira dos custos com suas atividades e custear os produtos.

O agrupamento de custos por atividade ou áreas por atividade fornece informações que podem auxiliá-los a melhorar o planejamento e controle de custos ao longo da cadeia de valor, da pesquisa e desenvolvimento até o consumidor final. (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997: 110).

[...] nos chamados sistemas tradicionais de custeio, as bases de rateio (geralmente medidas de volume) não refletem o real consumo de recursos pelos produtos. (MARTINS, 1998: 110).

Em sua realidade, o ABC é uma ferramenta de gestão de custos que ultrapassa o mero conceito de sistema de custeio dos produtos, principalmente por sua flexibilidade e auxílio aos gerentes no processo decisório.

A idéia do aprepçamento de transferência pelo Custo Baseado na Atividade está na precisão proposta à formação dos valores que serão atribuídos aos insumos, no momento de sua transferência, refletindo a realidade, além de inibir as distorções observadas por sistemas tradicionais na alocação dos custos.

Estes procedimentos permitem às empresas alcançarem seus objetivos de aprendizado e melhoria do controle operacional. Quanto mais adequado for o sistema operacional utilizado pela empresa, mais elevado será o número e o nível das informações disponíveis.

O ABC pode torna-se um considerável alicerce do preço de transferência, quando implantado em uma organização, o mesmo trabalha de forma integrada, acarretando um gerenciamento contínuo ao negócio. Neste contexto, o preço de transferência permite a incorporação de dados oriundos do ABC aos custos de produção, definindo a composição dos preços, a utilização da capacidade da companhia, e subsidiando bases às decisões operacionais.

Segundo Kaplan, essa integração entre as unidades é primordial, afinal é muito comum verificar que o conhecimento das divisões não é compartilhado, ou seja, a unidade compradora que tem informações relativas aos seus clientes, como: condições e mercados locais, não as transmitem aos demais gerentes da empresa. Assim, alguns resultados considerados ótimos à divisão podem não ser atraentes à entidade.

[...] a unidade compradora tem muitas informações sobre os clientes, concorrentes e condições de mercados locais que não pode comunicar de maneira eficiente e crível aos gerentes seniores na sede da empresa. De maneira semelhante, a unidade fornecedora possui muitas informações sobre a eficiência e a capacidade de seus processos de produção, bem como sobre os usos alternativos de seus recursos de produção [...]. (KAPLAN; COOPER, 1998: 340:341).

Com a utilização do ABC na formação do preço de transferência estas distâncias seriam supridas, mesmos tratando-se de centros de responsabilidades distintos. Ademais, a companhia teria maior segurança em decidir sobre aceitar pedidos pequenos, quantidades convenientes de descontos a grandes compradores, bem como majorar o valor a ser atribuído as unidades transferidas.

Esse sistema vale-se dos custos previstos para o próximo ano, com base nos dados sobre as despesas orçadas, o volume e o *mix* de vendas projetados, para que se possam calcular os preços de transferência.

Os índices de custos gerados nos departamentos referem-se a cada atividade, obtidos com base nas demandas reais. Esta prática permite o apontamento do custo do produto de maneira mais previsível, eliminando possíveis flutuações dos valores ajustados aos produtos, que poderiam ser provocados através de variações no dispêndio ou no uso dos recursos.

4.3.6.1 Prática de apuração de transferência pelo sistema ABC – Custeio Baseado na Atividade

Uma organização farmacêutica, produtora de cápsulas e ampolas optou por utilizar o sistema ABC *Activity-Based Costing*, no cálculo do preço de transferência.

A empresa costumava transferir suas mercadorias as divisões de *marketing* e vendas, de seu centro fabril. Neste contexto, o primeiro passo foi determinar os direcionadores de recursos por atividades, conforme a estrutura da companhia, para que posteriormente fossem atribuídos seus respectivos custos. Assim, esses departamentos ou direcionadores ficaram conhecidos por custos de nível do lote e custos de suporte.

- a) Os **custos de lotes** agregam as despesas utilizadas para cada lote de produção: preparação dos insumos, limpeza, controle de qualidade, testes de laboratório, gerência de informática e produção. Sendo importante salientar que esses custos podem variar de um lote de produto para outro, bem como para fábricas distintas.

- b) Os **custos com suporte** reúnem as despesas incorridas no registro do produto: mudanças no processo de fabricação, projetos com embalagens, instalações físicas, depreciação, seguro, segurança.

- c) Os **custos unitários** são todas as despesas variáveis: mão de obra e matéria prima. Esses gastos eram encontrados com base nas quantidades reais de cada produto, elaborado pela fábrica.

Com o desmembramento dos custos pelo ABC, o preço de transferência pode ser encontrado pelo somatório dos custos do lote e seus gastos com suporte, realizado de forma unitária. O grande avanço proposto por este método está na identificação real dos valores a serem atribuídos a cada unidade transferida.

Agora, tanto a unidade fornecedora quanto compradora podem verificar as oscilações dos custos fixos, embora sejam grupos independentes em um único negócio podem trabalhar juntos para a redução dos custos fixos.

A concorrência entre unidades torna-se uma parceria para o alcance da eficiência para ambas as divisões. Outro aspecto, é que as unidades começam a avaliar os custos de longo prazo, fato que dificilmente ocorreria em outro apreamento pelo custeio.

As discussões sobre qual o melhor método de apreamento do preço de transferência seriam substituídas por projetos que visem reduzir as despesas das unidades.

Quando os preços de mercado não estão disponíveis ou são de difícil identificação, muitas empresas tentam trabalhar com simulações dos mesmos, seja através de preços calculados, seja com a margem sobre o custo pleno. Entretanto nenhuma das abordagens propostas reflete o custo de oportunidade para ambas as divisões.

5 COOPERATIVISMO: CONCEITO E PRÁTICA CONTÁBIL

5.1 COOPERATIVAS E A POLÍTICA DO AGRONEGÓCIO

A agricultura e agropecuária têm sido utilizadas, tradicionalmente, como sinônimo da economia brasileira. Esses termos referem-se ao setor produtivo que tem como base a atividade rural, atribuindo a terra seu fator de produção essencial.

Como importante termo na composição do PIB – Produto Interno Bruto, conforme o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, chegando a um índice de 4,5% (quatro e meio por cento) nos três primeiros trimestres de 2007, a agricultura no Brasil emprega um número expressivo de trabalhadores, além de envolver novas tecnologias relacionadas ao plantio, equipamentos, custeio, transportes e armazenamento.

A ação de desenvolvimento nessa esfera não ocorre na mesma intensidade em todos os setores e regiões de nosso país. É muito comum a existência de segmentos mais modernos e dinâmicos quando estão voltados ao mercado, e outros com uma postura mais tradicional, onde se têm como característica, a cultura de subsistência e as oscilações na distribuição de espaços físicos.

O agronegócio no cultivo de *commodities* expandiu-se a novos estados do território nacional, que antes dominados pelas regiões Sul e Sudeste. Dessa forma, os negócios agropecuários migraram para áreas de fronteiras, como o Norte, Centro-Oeste, além de vastas áreas no Nordeste, onde, em geral, essas atividades incorporam modernas tecnologias de plantio.

Historicamente, as regiões Sul e Sudeste sempre estiveram envolvidas com a atividade agrícola, entretanto, hoje, esta realidade é bem diferente. Com o clima bastante favorável e com a imensidão de terras férteis nas regiões Centro-Oeste e Norte, estados como o Mato Grosso e Pará vêm se destacando na produção de grãos.

Assim, através do alto ganho em produtividade, tecnologias de plantio e adaptação dessa oleaginosa a novas regiões do Brasil, a soja brasileira ganha em laboriosidade, caso comparada à soja americana.

Mesmo contando com um ganho de produtividade em cerca de 0,3 quilograma por hectare, segundo publicação da *Revista Conjuntura Econômica* (maio 2005: 06), da Fundação Getúlio Vargas, nossa soja agrega altos custos para realizar o seu transporte.

Quando comparada ao concorrente americano, a soja brasileira torna-se menos competitiva, pois não conta com a diversificação em seu transporte. Cenário que não existe ao produto americano que pode ser realizado via malha ferroviária, hídrica e rodovias.

Os principais problemas para a consagração do agronegócio brasileiro encontram-se na ausência de possibilidades de transportes, armazenamento dos grãos e, principalmente, na atual situação das rodovias do país.

Para driblar esta realidade, as cooperativas agroindustriais através de suas organizações, redirecionam o seu posicionamento, quanto aos altos custos de produção investindo em novas técnicas, que ultrapassam o processo de plantio.

Assim é muito comum verificar nessas empresas a diversificação de suas atividades, antes voltadas apenas para o transporte e armazenamento de grão de seus cooperados. Atualmente as mesmas obtêm melhores resultados industrializando os insumos em produtos.

Essa sociedade de pessoas de natureza civil, com forma jurídica própria, vale-se, de técnicas como a descentralização em suas unidades agroindustriais, bem como a instituição de novas metodologias, como o preço de transferência para atingir resultados satisfatórios.

A ascensão das cooperativas agropecuárias é um modelo de “*agribusiness*” pela inserção em novas funções que contribuam para melhorar a posição competitiva, através da industrialização da produção agrícola. (MORIBE, 1997: 16).

Dessa forma o que se vê são faturamentos expressivos e uma linha de produtos de qualidade, concorrendo com grandes marcas, através de uma postura mais ativa, adotada pelas cooperativas em todo país.

5.2 ASPECTOS RELEVANTES NA EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS COOPERATIVAS.

Em análise ao contexto histórico observa-se a presença de sociedades coordenadas aos moldes do cooperativismo desde os babilônios que arrendavam suas terras para a exploração comum, ou a exemplo dos gregos e romanos com suas organizações voltadas ao auxílio mútuo.

Contudo, a primeira cooperativa que se tem notícia foi fundada em 1760 por empregados de estaleiros ingleses, citado por Silva (2005: 19);

[...] formada por empregados nos estaleiros de Woolwich e Chatham, na Inglaterra. Em fase dos altos preços cobrados pelos moleiros, a solução para fugir do que à época constituía um monopólio, foi à fundação de moinhos de cereais em base cooperativa, [...].

A busca pela redução dos custos já podia ser vista como objeto a formação da primeira cooperativa, afinal procurava-se atribuir melhores preços aos cereais através da criação de moinhos.

Ainda, segundo Silva, a primeira cooperativa de consumo tinha por finalidade diminuir o preço praticado pelo trigo em 1793, decorrente da guerra entre a Inglaterra e França. Já a cooperativa de tecelões conhecida como Feneick de origem escocesa surgiu em 1769, seguida pela também inglesa Oldham Cooperative Suply Company em 1795.

Dentro desta concepção de solidariedade, mútuo respeito e cooperação é que havia cerca de 160 associações em Paris, nos idos de 1823, com cerca de 12 mil membros. (VEIGA; FONSECA, 2001: 19).

Com o decorrer dos anos a atividade cooperativa se difundiu expressivamente na Europa, principalmente na Inglaterra e França, tendo como principais precursores Robert Owen e Charles Fourier.

[...] os principais precursores do movimento cooperativista na Inglaterra e na França, Robert Owen e Charles Fourier, respectivamente.

[...] outros precursores do movimento cooperativo não menos importantes, tais como Saint-Simon (1760-1825), Derrion (discípulo de Saint-Simon e de Fourier) Felipe Buchez (nascido em 1796, na Bélgica) e Luis Blanc (nascido em Madri, em 1814). (GIL, 2002: 39).

A Cooperativa de Rochdale fundada por 28 tecelões na Inglaterra contou com o auxílio do industrial Robert Owen em 1843, decorrente de uma greve prolongada no setor, foram esses pioneiros os percussores do cooperativismo, conforme Pereira;

Os percussores foram de grande importância para o cooperativismo, uma vez que, a partir de suas idéias básicas, iriam desenvolver na Europa Ocidental, principalmente entre os operários ingleses e franceses”. Pereira, (1993:23)

Dessa forma, estes trabalhadores reuniram suas forças e pequenas quantias de recursos para a formação de uma capital, criando um armazém para beneficiar as práticas de seus associados. Mais tarde começaram a adquirir gêneros de primeira necessidade como manteiga, farinha, trigo e aveia em forma conjunta, conseguindo assim melhores preços.

[...] tecelões de Rochdale, na Inglaterra, que em 1844, se agruparam em associações cooperativa para ter acesso a alimentos mais baratos (pela compra direta junto ao produtor, eliminando a figura do intermediador). (MEINEN; DOMINGUES; DOMINGUES, 2002: 11).

O aspecto profícuo ao desenvolvimento do cooperativismo iniciou-se com a revolução Industrial, depois dos meados do século XVIII, de acordo com Pereira

(1993: 22), onde o desemprego decorrente da utilização de máquinas e de novas tecnologias na produção industrial foi um marco importante a esse processo, seguido pela edição do primeiro programa que constitui o Art. 1º dos Pioneiros, registrado em 1844.

5.2.1 A evolução histórica do cooperativismo no Brasil

No Brasil as cooperativas são de base agrária, diferente da Europa, portanto não surgiram de movimentos populares, mas sim de organizações que procuravam fortalecer a economia do campo.

Para Pereira (1993: 35), uma das grandes dificuldades para a implantação do sistema cooperativista no Brasil antes de 1888, decorre, principalmente, em função da maioria da mão de obra ser escrava. Entretanto esse quadro mudou com a abolição da escravatura, a vinda de imigrantes, a proclamação da república e o início do processo de industrialização no país.

A primeira cooperativa brasileira que se tem notícia foi a colônia de Tereza Cristina, constituída em 1947, pelo médico francês Jean Maurice Faivre, com um grupo de europeus residentes no estado do Paraná, de acordo com Silva (2005: 22), *“É, pois, a primeira sociedade de que se tem notícia no Brasil, organizada nos moldes de uma cooperativa, [...]”*.

Em Queiroz (2000: 69), o surgimento das sociedades cooperativas, foi quase que simultaneamente, e ocorreu nas regiões de Minas Gerais e Rio Grande do Sul, também em 1947.

Mais de dois séculos depois, três anos após dos ingleses terem organizados a sua, em algumas regiões “das Minas Gerais”, em 1947, surgiram algumas “sociedades de cooperação”. No Rio Grande do Sul, na área agrícola, na mesma época, também, foram organizadas algumas “sociedades de cooperação”.

Contudo em Pereira (1994:37), com base em diversos autores, descreve que a primeira cooperativa no Brasil surgiu em 1891, na cidade de Limeira, estado de São Paulo, denominada, Associação Cooperativa dos Empregados da Companhia Telefônica.

Historicamente o cooperativismo sempre contribuiu para o desenvolvimento regional, estruturando setores antes desorganizados economicamente.

As pessoas sempre vislumbraram as vantagens que poderiam obter quando se reunissem ao redor de negócios antes pouco lucrativos. Dessa forma, o cooperativismo sob o aspecto gerencial considera-se uma alternativa, e objeto de análise na identificação de variáveis pertinentes a resultados mais satisfatórios a essas entidades.

Afinal, quando há aglomeração de indivíduos sobre uma mesma atividade, o sucesso não é garantido, mas sim a pesquisa e formulação de possibilidades quanto à eficiência de suas operações.

5.3 AS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIUAIS

As sociedades cooperativas são entidades organizadas por trabalhadores, com o interesse voltado a busca por melhorias sociais e econômicas. Nelas negociam-se condições voltadas à remuneração das atividades e o gerenciamento efetivo de recursos.

Está regulada pela Lei nº 5.764, de 1971, a qual define uma política nacional de cooperativismo, instituindo seu regime;

Art. 1º Compreende-se como Política Nacional do Cooperativismo a atividade decorrente das iniciativas ligadas ao sistema cooperativo, originárias de setor público ou privado, isoladas ou coordenadas entre si, desde que reconhecido seu interesse público.

Portanto, são organizações de pessoas com natureza civil, e forma jurídica própria, não sujeitas à falência e constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades.

A título de conceito, são empresas onde se concentram vinte ou mais pessoas físicas, com a finalidade de ajuda ou auxílio mútuo, conforme descrito pela Organização das Cooperativas Brasileiras (2005);

Uma organização de, pelo menos, vinte pessoas físicas, unidas pela cooperação e ajuda mútua, gerida de forma democrática e participativa, com objetivos econômicos e sociais comuns, cujos aspectos legais e doutrinários são distintos de outras sociedades. Fundamenta-se na economia solidária e se propõe obter um desempenho econômico eficiente, por meio da qualidade e da confiabilidade dos serviços que presta aos próprios associados e usuários.

Com um número mínimo de associados, conforme previsto no art. 6º da Lei nº 5.764, de 1971, não podem ser fundadas exclusivamente por pessoas jurídicas, nem, tampouco, por pessoa jurídica com fins lucrativos ou com objeto diverso das atividades econômicas.

Para ingressar em uma cooperativa, a pessoa jurídica deverá ter por objeto as mesmas atividades econômicas que os demais associados. A adesão é voluntária, e ilimitada ao número de sócios. Embora existam certas restrições, quanto à quantidade de quotas atribuídas a cada associado.

Assim a admissão nesta sociedade é livre a todos os que desejarem utilizar os serviços por ela prestados, exceto aos comerciantes e empresários que operem no mesmo campo econômico, visto na Lei nº 5.764, de 1971, art. 4º, parágrafo I;

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

O art. 1.094 do novo Código Civil estabelece que o capital social, será variável, mediante ao ingresso ou retirada dos sócios, e independentemente de qualquer formalidade homologatória, ou seja, basta que o interessado em associar-

se comprove sua afinidade ao escopo da sociedade cooperativa e ainda comprometa-se a pagar o valor das quotas-partes que subscrever, nas condições que lhe forem oferecidas.

Quanto à saída da sociedade, é suficiente a apresentação do pedido de retirada, recebendo o valor de suas quotas. Segundo o Novo Código Civil, as quotas são intransferíveis a terceiros, ainda que por herança.

Entretanto a transferência é possível ao herdeiro, caso o mesmo também seja associado, visto que, a operação de transferência entre associados é prevista na Lei nº 10.406, de 2002, art. 1.094, parágrafo IV.

As sobras líquidas do exercício são remetidas a cada um dos mesmos, calculadas com base na movimentação da cooperativa, esse processo assemelha-se e muito com a distribuição de dividendos, que são operações realizadas em empresas que visam lucratividade.

São vedadas à distribuição de qualquer espécie de benefício adicional as sobras líquidas do exercício aos detentores de quotas do capital, bem como estabelecer demais vantagens ou privilégios financeiros.

Quanto a sua constituição, as cooperativas podem ser singulares ou centrais. A primeira se caracteriza pela prestação direta de serviços aos associados, viabilizando suas atividades e respeitando as limitações legais no sentido de não exercerem práticas ilícitas ou proibidas em lei.

Já as cooperativas centrais ou federações de cooperativas, outra modalidade, são constituídas no mínimo por 03 (três) singulares, podendo vir a admitir associados individuais.

Por fim, verificam-se as confederações de cooperativas, como sendo aquelas constituídas pelo menos de 03 (três) federações de cooperativas ou cooperativas centrais da mesma ou de diferentes modalidades.

Assim, segundo os termos do art. 6º da Lei nº 5.764, de 1971, as sociedades cooperativas podem ser consideradas singulares, ou seja, constituídas por um número mínimo de 20 (vinte) pessoas físicas, sendo excepcionalmente permitida a admissão de pessoas jurídicas que tenham a mesma perspectiva econômica das pessoas físicas.

5.3.1 Os princípios, constituição e legalidade das cooperativas agroindustriais.

Como normas elementares ou requisitos primordiais que compõem o alicerce do cooperativismo, os princípios cooperativistas surgiram em Rochdale por volta de 1844, na Inglaterra, onde segundo Silva (2005:59), pregavam;

- Livre adesão e livre saída de seus associados;
- Democracia nos direitos e deveres dos associados;
- Compras e vendas à vista na cooperativa;
- Juro limitado ao capital investido;
- Retorno proporcional;
- Operação com terceiros;
- Formação intelectual dos associados;
- Devolução desinteressada dos ativos líquidos.

No Brasil, através do Decreto nº. 22.239 de 19.12.1932, houve a delimitação dos princípios pertinentes ao cooperativismo, contudo não se diferem dos estabelecidos em Rochdale. Nos quais se destacavam a livre adesão, a administração democrática, o retorno na proporção das compras, o juro limitado ao capital, a neutralidade política e religiosa o pagamento em dinheiro à vista e o fomento da educação cooperativa.

As formalidades na constituição de uma sociedade cooperativa não se diferem quanto aos procedimentos adotados em outras modalidades de pessoas jurídicas, a exemplo das limitadas (Ltda) ou sociedades anônimas (S.A).

Sua concepção será deliberada por assembleia geral dos fundadores registrada em ata, instrumento particular ou escritura pública, neste caso lavrada em Cartório de Notas ou Documentos.

Na prática, esse procedimento é transcrito no livro de atas que após servir a finalidade de fundação, atuará como documento de nota as demais assembleias gerais, convocadas pela sociedade, e prevista pela Lei nº 5.764, de 1971, art. (s) 14 e 15. Assim, possuem todos os livros contábeis e fiscais exigidos das outras pessoas jurídicas comuns, em conformidade com o art. 22 da mesma lei;

Art. 22. A sociedade cooperativa deverá possuir os seguintes livros:

- I – de Matrícula;
- II – de Atas das Assembléias Gerais;
- III – de Atas dos Órgãos de Administração;
- IV – de Atas do Conselho Fiscal;
- V – de presença dos Associados nas Assembléias Gerais;
- VI – outros, fiscais e contábeis, obrigatórios.

A legitimação de sua fundação é idêntica às demais companhias, ou seja, registro na Junta Comercial, de modo a assegurar a personalidade jurídica e exercício das operações. Obtenção do CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica na Receita Federal, utilizado na emissão de notas fiscais ou faturas pela prestação de serviços. Cadastro na prefeitura local como contribuinte do ISS – Imposto sobre serviços prestados e CMM – Cadastro mobiliário.

A Lei nº 5.764, que foi editada em 16 de dezembro de 1971, define a política nacional do cooperativismo, seu regime jurídico, objetivos, forma de constituição e demais providências. Contudo, suas alterações ainda encontram-se paradas no Congresso Nacional.

No estado de São Paulo, diferente do que ocorre no governo federal, temos um exemplo bem sucedido de elaboração de uma legislação para o cooperativismo, com a aprovação da Lei 12.226/06, que estabelece a Política Estadual de Apoio ao Cooperativismo. Uma lei de caráter coletivo, que contou com a colaboração de inúmeros deputados de diversos partidos, da OCESP – Organização das Cooperativas de São Paulo e de representantes dos onze ramos de atividade no Estado.

Quanto ao disposto na Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XVIII, descreve as cooperativas como entidades independentes de autorização, sendo vedada à interferência estatal ao seu funcionamento.

O constituinte determinou expressamente, a plena liberdade de associação, autônoma às autorizações dos entes públicos, em total acordo com o princípio fundamental do Estado democrático de direito inscrito no inciso V do artigo 1º da Lei maior, atestando a referida liberdade da sociedade pluralista.

Configura-se como um grande estímulo à organização autônoma da sociedade pluralista em forças sociais, definida em diversos artigos. Essa normativa enfatiza que toda associação representativa de interesses coletivos é uma entidade particular, que tem e merecem abrigo de qualquer tipo de interferência das autoridades públicas, desde que, resguardada duas condições assinaladas no inciso XVII, ou seja, fins lícitos e inexistência de caráter paramilitar, e a criação de associações que independem de qualquer autorização, sendo vedada à interferência estatal em seu funcionamento.

5.3.2 Os aspectos contábeis do cooperativismo

Para que as atividades cooperativas sejam executadas com excelência é necessária à utilização de um plano contábil, o qual se divide em atos mercantis, ou aquelas operações não cooperadas, e os atos financeiros cooperados, que são os controles contábeis entre a sociedade cooperativa e seus sócios.

Essa gestão contábil deve suprir as necessidades informacionais do negócio desde sua constituição, conforme cita Queiroz, (2000: 126:127);

- análise do mercado em que vai atuar e auferir o seu potencial de negócios, que demonstrará o volume de oportunidades de trabalho;
- avaliação do potencial econômico dos interessados em tornarem-se sócios da cooperativa;
- as fontes de capital social que servirá de lastro econômico e financeiro da sociedade;
- que investimentos serão necessários para o início das atividades;
- verificar uma previsão de entradas monetárias, que serão proporcionadas pelos possíveis tomadores dos serviços;
- prever quais seriam as despesas operacionais;
- qual é o fluxo de caixa necessário para fazer frente às primeiras despesas.

Mesmo tratando-se de uma entidade que tem por objeto fortalecer os seus membros sobre uma atividade afim, as cooperativas devem se preocupar com premissas básicas a qualquer empresa, como a avaliação do potencial do negócio, as fontes de recursos disponíveis ou a confrontação das receitas e despesas. Essas variáveis podem indicar as reais possibilidades de sucesso do empreendimento.

Em acréscimo, o comprometimento dos sócios, as expectativas pessoais e a conscientização da realidade empresarial influenciam nos resultados das cooperativas, assim devem ser tratadas cautelosamente.

Outro aspecto relevante à formação de uma cooperativa seria o montante de recursos financeiros empregados em sua composição, esses têm que atingir o mínimo necessário para custear o seu início, como em qualquer empresa privada, além da compra de equipamentos, instrumentos, ferramentas, material de consumo e treinamento especializado.

No campo gerencial, essas organizações utilizam orçamentos, projetos de viabilidade econômico-financeira, mapas de apontamento, dentre outros, que são documentos imprescindíveis à visualização do empreendimento como um todo, seu controle e tomada de decisão.

Todos os registros contábeis de uma sociedade cooperativa são muito importantes, pois demonstram de forma clara e precisa todos os atos e decisões, ordenando e classificando os procedimentos administrativos. (QUEIROZ, 2000: 129).

Como estas sociedades são regidas por conselhos administrativos e fiscais, a contabilidade assegura a legitimação dos atos e decisões na gestão, classificando de forma ordenada os seus procedimentos diários.

Assim, os relatórios gerenciais, controlam os resultados, evidenciando ganhos e perdas, atribuindo confiança e credibilidade ao desenvolvimento das atividades destas organizações.

Devem ser destacados em sua escrituração contábil, as receitas, os custos, as despesas e os encargos. O capital social fica subdividido em quotas-partes e a subscrição pode ser proporcional ao movimento de cada sócio, verificado no art. 24, da Lei nº 5.764, de 1971.

Para a formação do capital social poderá ser realizado mediante ao pagamento das quotas-partes em prestações periódicas em moeda corrente nacional ou por meio da integralização de bens.

A legislação cooperativista prevê que a integralização das quotas-partes e o aumento do capital social poderão ser feitos com bens avaliados previamente e após homologação em Assembléia Geral com retenção de determinada porcentagem do valor financeiro de cada sócio.

5.3.2.1 As demonstrações contábeis e a apresentação dos resultados na atividade cooperativa

A contabilidade apresentada em sociedades cooperativas deve ser igualmente eficiente à utilizada em organizações com fins lucrativos. Dessa forma, seus registros contábeis serão escriturados em livros próprios, facilitando a verificação ou confrontação dos dados entre os exercícios diferenciados.

A apresentação destas informações aos dirigentes, bem como aos seus conselhos é imprescindível. A informação deve ser divulgada e acessível a todos os cooperados, podendo ainda servir de base à formulação do planejamento contábil e fiscal.

Os demonstrativos contábeis devem ser apresentados em relatórios gerenciais e outros obrigatórios por lei. Esses relatórios devem refletir os compromissos a pagar, os valores a receber, os impostos incidentes, as despesas incorridas, os valores acumulados nos fundos obrigatórios, de Reserva e Fates. (QUEIROZ, 2000: 137).

A operacionalização de sua rotina depende de um plano de contas abrangente, ferramenta indispensável à sinalização dos compromissos desta entidade, nas ordens econômicas, fiscais e financeiras.

Os seus resultados são evidenciados objetivamente por meio de balancetes mensais e um balanço anual. Esses demonstrativos são submetidos aos sócios para

análise e aprovação. Posteriormente, a avaliação é realizada pelos conselhos Fiscal e Administrativo.

Por fim, o balanço anual será apreciado pela Assembléia Geral Ordinária, para que se tenha uma visão panorâmica do negócio, além de reunir subsídios às decisões importantes, como à distribuição de dividendos aos sócios quanto a sobras de capital, ou o rateio das perdas entre seus membros.

5.3.3 Os aspectos tributários do cooperativismo

As cooperativas estão sujeitas ao recolhimento de impostos no exercício de suas atividades, contudo, esses incidem de maneira diferenciada as demais entidades.

A tributação pode ser realizada sobre os atos cooperativos, que consistem em qualquer ação praticada pela sociedade cooperativa, conforme art. 79 da Lei 5.764/71.

Um exemplo de tributos que incidem sobre os atos cooperativos são observados, pelo ISS - Impostos sobre serviços de qualquer natureza e o IRF – Impostos de renda retido na fonte.

A alíquota adotada pelo ISS é de competência dos Municípios, onde as sociedades estão estabelecidas, podendo variar de 0,5% a 5%. Existem casos onde há isenção total deste imposto, fato bastante comum em regiões que desejam incentivar a criação destas organizações, visando à redução no número de desempregados ou as discrepâncias sociais.

O IRF (Imposto de renda retido na fonte), também sobre o ato cooperativo, a alíquota é de 1,5% sobre o valor correspondente a remuneração do trabalhador.

Quanto à tributação sobre os resultados positivos de atos não cooperativos, que são atividades praticadas pela companhia com modalidade alheia ao seu objeto social, sofre com a incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSL.

5.4 AS MODALIDADES DE COOPERATIVAS E SUA CLASSIFICAÇÃO

A classificação legal do cooperativismo pode seguir três critérios, quanto a sua constituição, responsabilidade e objeto. Segundo a constituição de 1988, e com base no Art. 5º da Lei 5.764/71, essas sociedades podem apresentar-se de diversas formas, desde que utilize a expressão cooperativa em sua denominação;

Art. 5º. As sociedades cooperativas poderão adotar por objeto qualquer gênero, operação ou atividade assegurando-se-lhes o direito exclusivo e exigindo-se-lhes a obrigação do uso da expressão “coopertiva” em sua denominação.

Essas modalidades estão presentes nos ramos de crédito, produção, consumo, mistos, habitacionais, eletrificação rural, escolar e de trabalho. Na prestação dos serviços de interesse comum, é permitida a constituição destas organizações em diversos ramos de atividade, a exemplo das cooperativas de atividade especial (mineração), observando-se sempre as obrigações impostas pela lei.

5.4.1 Cooperativas de crédito

São associações que procuram eliminar os intermediários, de modo a propiciar vantagens aos seus membros. As cooperativas de créditos são instituições financeiras especializadas em conceder créditos e serviços aos cooperados, aspecto que pode ser visto no texto constitucional, art. 192;

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integrem. (Constituição Federal, 1988).

Promovendo este equilíbrio financeiro estruturado, segundo nossa constituição, a concessão desses créditos é realizada aos associados a juros baixos, fator que incentivou o seu representativo crescimento nos últimos anos.

5.4.2 Cooperativas de consumo

Estas sociedades adquirem bens e serviços em quantidades relevantes, que deverão ser consumidos por seus cooperados, portanto as vantagens advêm dos preços pagos por tais produtos.

[...] o objetivo é eliminara figura do “intermediário”, mas com a finalidade de se obterem melhores condições na aquisição de bens e serviços para os próprios cooperados. (ALVES; MILANI, 2003: 29).

Alves e Milani descrevem que esta modalidade de cooperativa elimina a figura do intermediário, que em operações normais só encareceria o custo dos produtos, assim essas sociedades podem comprar bens e serviços a valores menores e conseqüentemente repassar essas vantagens aos seus cooperados.

Em adição essas cooperativas podem ser abertas ou fechadas, ou seja, populares, admitindo qualquer pessoa a se associar, ou permitindo somente a adesão de pessoas ligadas ao seu objeto.

Em estudo mais detalhado, as fechadas são as que admitem como cooperados somente as pessoas ligadas a uma mesma empresa, sindicato ou profissão, que, por sua vez, geralmente oferece as dependências, instalações e recursos humanos necessários para o funcionamento da cooperativa. Isso pode resultar em menor autonomia da cooperativa, pois, muitas vezes, essas entidades interferem na sua administração. Já as abertas, ou populares, são as que admitem qualquer pessoa que queira a elas se associar.

5.4.3 Cooperativas mistas

Como indica o próprio nome, são aquelas que apresentam mais de um objeto de atividade, podendo ser na modalidade de Crédito, Produção, Consumo, Habitacionais, Eletrificação Rural, Escolares, Trabalho, dentre outras.

Art. 10. As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.

§2º Serão consideradas mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades.

§3º Somente as cooperativas agrícolas mistas poderão criar e manter seção de crédito.

De acordo com o inciso 3º, do art. 10, da Lei 5.764/71, o ramo de crédito, ou seja, as Cooperativas de Crédito somente poderão integrar-se de forma mista, a sociedades de natureza agrícola. Já nas demais, as associações são livres e amparadas pelo inciso 2º, do mesmo artigo.

5.4.4 Cooperativas habitacionais

De acordo com o princípio da continuidade todos os empreendimentos têm suas operações vigentes por um período indefinido de tempo. Contudo esse postulado não se aplica às cooperativas habitacionais, pois embora sejam criadas para proporcionar condições aos seus associados a adquirir ou construir o seu imóvel, são constituídas com finalidade única, podendo ser dissolvidas com o término do projeto.

Esse segmento surgiu com a Lei, através do já extinto BNH - Banco Nacional de Habitação e o Serviço Federal de Habitação e Urbanismo, em 1964. O objetivo era coordenar a ação dos órgãos públicos e orientar a iniciativa privada, estimulando

a construção de habitações de interesse social e financiando a aquisição da casa própria, principalmente para as populações de média e baixa renda.

As chamadas cooperativas habitacionais são consórcios para a construção de casas, que têm como característica básica a sua liquidação, tão logo seja concluído o projeto habitacional.

Sua existência é de fundamental importância para o País, que tem uma carência habitacional. Hoje, já estão surgindo cooperativas habitacionais autênticas, dentro do processo de autogestão, principalmente no Distrito Federal.

5.4.5 Cooperativas de eletrificação rural

Essas cooperativas têm como finalidade fornecer serviços de energia elétrica para as propriedades rurais. E ainda, reduzir o êxodo rural, justamente por melhorar a condição de vida e trabalho no campo.

Embora possam ser consideradas como cooperativas de serviços ou de trabalho, constituem uma forma específica do trabalho cooperado, segundo Silva, (2005: 79);

Outrossim, esclareça-se que tais cooperativas se enquadram no ramo de serviços, as quais, como veremos mais adiante, constituem um tipo de cooperativa de trabalho. Ocorre que, na classificação ora apresentada mostra-se de forma destacada, certamente por tratar-se de um tipo de serviço bastante diferenciado, que vem se expandindo cada vez mais.

Conseqüentemente, este trabalho pode ser observado no setor de telecomunicações ou saneamento de propriedades rurais.

5.4.6 Cooperativas de saúde

Desde a década de 60, as cooperativas de saúde são opções de inserção no mercado de trabalho em saúde de um modo geral. Segundo a Organização das Cooperativas do Estado de São Paulo (OCESP), 40% (quarenta por cento) dos profissionais de saúde do país atualmente, optaram por este caminho.

Um exemplo claro desse segmento é o cooperativismo dos médicos, organizado pelo sistema UNIMED fundado em 1967, que reúne atualmente nada menos que 90 mil cooperados e atende a um universo de 11 milhões de usuários, conforme pesquisa da Universidade Nacional de Brasília. Nesse caso, as cooperativas médicas atuam como prestadoras de serviços vinculados aos planos de saúde.

No SUS, o surgimento de cooperativas de profissionais de saúde constitui fenômeno próprio da segunda metade dos anos 90, nesse sentido, existem dois tipos de cooperativas: as que são apenas fornecedoras de trabalho na prestação de serviços de saúde; e as cooperativas que são "gerenciadoras", ou seja, que não só fornecem a força de trabalho, mas assumem a gestão de uma ou mais unidade de saúde da rede.

Dentre as vantagens, encontra-se o fortalecimento da categoria, a reunião de tecnologias, bem como o gerenciamento dos custos inerentes à profissão. Outros profissionais liberais da área de saúde, tais como os dentistas e psicólogos também seguiram esse molde, organizando-se em cooperativas.

5.4.7 Cooperativas escolares

O estado brasileiro não vem obtendo êxito em manter as vagas escolares em sua rede pública, com proporção equivalente ao crescimento da população jovem e

infantil, bem como oferecer padrões de qualidade à altura das exigências da sociedade moderna. Assim, observou-se que o sistema de cooperativismo poderia inibir tais problemas.

Diante desse contexto, surgiu o cooperativismo formal dos pais de alunos, que procuravam construir empreendimentos cooperativos e suprir uma deficiência do Estado, inibindo os altos custos das escolas de ensino e melhorando, conseqüentemente, sua qualidade.

Através da cooperativa, os pais constroem o patrimônio físico da escola e, como donos e usuários, administram todo o processo escolar, como a contratação de pedagogos e especialistas na área de educação.

Segundo Alves e Milani (2003), esse tipo de cooperativismo surgiu em Itumbiara, no Estado de Goiás, em dezembro de 1987 e agora está se espalhando por todos os Estados do Brasil.

O papel da cooperativa de ensino é ser a mantenedora da escola, funcionando de acordo com os órgãos legais competentes. É administrada por especialistas contratados e orientada por um conselho pedagógico constituído por pais e professores.

O próprio Governo Federal sinaliza que as cooperativas de ensino são parceiras importantes na área da educação. A título de exemplo, se verifica as cooperativas dos alunos das Escolas Agrotécnicas Federais (EAF), que são projetos do Ministério da Educação e do Desporto (MEC), com legislação e dotação orçamentária específicas.

5.4.8 Cooperativas de trabalho

As cooperativas de trabalho são constituídas por pessoas ligadas a uma determinada ocupação profissional, com a finalidade de melhorar a remuneração e as condições de trabalho, de forma autônoma.

Para Alves e Milani, (2003: 37: 52), as cooperativas de trabalho são organização voltadas à prestação de serviços especializados, podendo subdividir-se;

São cooperativas formadas por associados que reúnem bens e instrumentos necessários à prestação dos serviços da sua especialidade, com o objetivo de eliminar a figura do patrão.

[...] subdividem-se em Cooperativas de Mão-de-Obra, Cooperativas de Serviços e Cooperativas de Trabalho Rural.

Este é um segmento extremamente abrangente, pois os integrantes de qualquer profissão podem se organizar em cooperativas de trabalho.

O Cooperativismo de Trabalho vem se expandindo com notável rapidez ao longo dos últimos anos, onde a grande maioria das cooperativas, ou seja, 72,5% foram criadas a partir de 1992, conforme dados da OCESP.

O grande desafio para o ramo é a clara identificação de suas bases legais, tanto no que se refere à legislação cooperativista, quanto nas exigências trabalhista, particularmente a C.L.T. (Consolidação das Leis do Trabalho).

5.4.9 Cooperativa de produção

A cooperativa de produção é aquela que propugna pelo aumento e melhoria de produção de cada associado, já oferecendo os melhores meios de ação, já racionalizados e sistematizados à distribuição dos produtos, de modo a assegurar seu justo-preço, valendo-se inclusive, das vendas diretas ao consumidor, sempre que possível. Portanto, são aquelas que trabalham como mediadoras entre a fonte produtora, seus associados, e o mercado consumidor.

O processo de comercialização se resume a entrega de produtos dos associados à cooperativa, resultando nos repasses de recursos da cooperativa aos mesmos.

O fornecimento de bens e mercadorias a associados deve estar vinculado à atividade econômica, objeto da cooperativa, bem como as operações de

beneficiamento, armazenamento e industrialização de produtos. Neste grupo estão consideradas segundo Pereira (1993:48), “[...] os setores de agropecuária e garimpo [...]”.

Essas sociedades podem ser classificadas, ainda, conforme os tipos de produtos que trabalham, ou seja, confecção de vestuários, cristais e até mesmo a transformação de insumos agroindustriais.

Quadro 01 – Produção de grãos por região

REGIÃO/UF	MÉDIA (Em kg/ha)			PRODUÇÃO (Em mil/t)				
	Safra 04/05	Safra 05/06	VAR. %	Safra 04/05	Safra 05/06		VAR. %	
	(a)	(b)	(b/a)		(c)	Lim Inf (d)	Lim Sup (e)	(b/a)
NORTE	2.173	2.082	(4,2)	4.211,0	3.733,0	3.813,3	(11,4)	(9,4)
RR	3.743	3.863	3,2	224,6	231,8	231,8	3,2	3,2
RO	2.015	1.987	(1,4)	753,7	705,3	720,9	(6,4)	(4,4)
AC	1.276	1.285	0,7	109,9	110,6	110,6	0,6	0,6
AM	1.858	1.683	(9,4)	61,5	55,7	55,7	(9,4)	(9,4)
AP	1.017	1.034	1,7	5,9	6,0	6,0	1,7	1,7
PA	2.058	1.855	(9,9)	1.497,4	1.349,4	1.349,4	(9,9)	(9,9)
TO	2.393	2.425	1,3	1.558,0	1.274,2	1.338,9	(18,2)	(14,1)
NORDESTE	1.257	1.176	(6,4)	10.027,0	9.171,0	9.329,9	(8,5)	(7,0)
MA	1.585	1.567	(1,1)	2.187,6	2.127,6	2.137,6	(2,7)	(2,3)
PI	1.134	1.056	(6,9)	1.059,4	986,0	986,0	(6,9)	(6,9)
CE	492	567	15,2	557,8	642,1	642,1	15,1	15,1
RN	583	617	5,8	125,3	132,6	132,6	5,8	5,8
PB	403	416	3,2	169,7	175,0	175,0	3,1	3,1
PE	619	434	(29,9)	363,7	255,1	255,1	(29,9)	(29,9)
AL	560	514	(8,2)	104,0	96,6	96,6	(7,1)	(7,1)
SE	1.215	1.120	(7,8)	238,6	219,9	219,9	(7,8)	(7,8)
BA	1.787	1.641	(8,2)	5.220,9	4.536,1	4.685,0	(13,1)	(10,3)
CENTRO-OESTE	2.691	2.925	8,7	41.932,1	40.870,3	41.853,9	(2,5)	(0,2)
MT	2.842	2.924	2,9	24.303,7	22.155,8	22.698,5	(8,8)	(6,6)

MS	2.018	2.776	37,6	5.848,9	7.569,9	7.705,4	29,4	31,7
GO	2.821	3.027	7,3	11.329,6	10.763,7	11.072,2	(5,0)	(2,3)
DF	3.882	3.407	(12,2)	449,9	380,9	377,8	(15,3)	(16,0)
SUDESTE	3.035	3.108	2,4	17.250,5	17.049,3	17.207,1	(1,2)	(0,3)
MG	3.253	3.138	(3,5)	10.413,5	9.798,6	9.804,6	(5,9)	(5,8)
ES	1.977	2.029	2,6	151,4	155,0	155,0	2,4	2,4
RJ	2.005	1.914	(4,5)	42,1	40,2	40,2	(4,5)	(4,5)
SP	2.786	3.114	11,8	6.643,5	7.055,5	7.207,3	6,2	8,5
SUL	2.264	3.005	32,7	40.078,5	51.844,7	52.677,0	29,4	31,4
PR	2.653	3.122	17,7	22.308,2	25.811,7	26.214,6	15,7	17,5
SC	3.171	3.844	21,2	4.850,6	5.816,5	5.918,3	19,9	22,0
RS	1.664	2.707	62,7	12.919,7	20.216,5	20.544,1	56,5	59,0
NORTE/NORDESTE	1.436	1.346	(6,3)	14.238,0	12.904,0	13.143,2	(9,4)	(7,7)
CENTRO-SUL	2.547	2.990	17,4	99.261,1	109.764,3	111.738,0	10,6	12,6
BRASIL	2.322	2.650	14,1	113.499,1	122.668,3	124.881,2	8,1	10,0

(FONTE: CONAB - Levantamento: Nov/2005).

Como as cooperativas de produção estão ligadas à captação de insumos perante os seus associados, verifica-se no quadro acima que os volumes de produção mais representativos, encontram-se nas regiões Sul e Centro Oeste, locais onde também se concentram o maior número dessa modalidade de cooperativa, conforme descreve a CONAB – Cooperativa Nacional de Abastecimento em levantamento de 2005. Os estados como Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul são conhecidos pela força na política cooperativista, prática que se estendeu ao centro-oeste, decorrente dos vastos campos propícios ao cultivo de oleaginosas.

Gerenciar uma cooperativa de produção requer alta *performance*, além de fatores produtivos condizentes. As soluções avançadas de gestão na produção promovem a sinergia das diferentes áreas da empresa, em busca de melhor desempenho.

Esse apontamento também pode ser visto através do estudo de caso proposto, realizado em cooperativa de produção no norte do Paraná. Neste contexto, procurou-se avaliar a participação e a importância de teorias gerenciais como as de descentralizadas e o apreçamento de transferência em um ambiente cooperativista com modalidade produtiva e industrial no tratamento de insumos e enfoque em grãos.

6 GESTÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA – ESTUDO DE CASO DE COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DO NORTE PARANAENSE

6.1. A COOPERATIVA E SEU CONTEXTO HISTÓRICO

A cooperativa avaliada faz parte de um grupo que escreveu ao longo de 44 anos uma história de ousadia e pioneirismo, que começou em 27 de março de 1963 com a sua fundação. Esse ato reuniu trinta e sete cafeicultores e o objetivo na época era receber, beneficiar, padronizar e comercializar o café, e ainda, proteger os produtores da região da ação dos intermediários, assim como fortalecer a agricultura da região.

Para a cooperativa, os primeiros anos foram os mais difíceis, como em qualquer negócio em nosso país, a estrutura era pequena, os associados ainda não acreditavam no sistema cooperativista e o café enfrentava um período de preços baixos.

Em 1965, mergulhada em dívidas e quase sem perspectivas de continuar, decidiu apostar na diversificação dos negócios, investindo também no recebimento e beneficiamento de algodão. A decisão foi acertada, permitiu à cooperativa equilibrar suas contas, honrar todos os seus compromissos e vislumbrar o crescimento.

No início dos anos setenta, era a primeira cooperativa do Paraná a investir na construção de armazéns graneleiros, iniciou-se assim a recepção de soja, milho e trigo em Maringá e região, onde na mesma década, também foi pioneira no setor industrial pela fabricação de óleo e farelo de soja.

Nos anos oitenta surgiram outras fábricas dentro do seguimento cooperado, destinadas à produção de óleo semi-refinado, tendo como matéria prima o caroço de algodão, seguido pela produção de fios e a industrialização do café em torrado e

moído. Mais tarde iniciaram-se a fábrica de sucos concentrados e congelados de laranja em Paranaíba, a destilaria de álcool em São Tomé, e as três novas fábricas de sucos de frutas, bebidas à base de soja, maioneses, atomatados e molhos, inauguradas em Maringá.

Hoje, conforme relatório interno, essa cooperativa é dona do maior e mais diversificado parque industrial do cooperativismo brasileiro, contando com 2.200 colaboradores e um quadro de 6.500 produtores associados.

Seu faturamento no ano de 2006 chegou ao valor de R\$. 900.000.000,00 (novecentos milhões de reais), com previsão de R\$. 1.000.000.000,00 (Um bilhão de reais) para o exercício de 2007, de acordo com quadro abaixo.

Quadro 2 - Panorama da cooperativa agroindustrial – 2006/2007

Num. colaboradores	2.200
Num. associados	6.500
Faturamento Orçado Ex. – 2006	R\$. 900.000.000,00
Faturamento Orçado Ex. - 2007	R\$. 1.000.000.000,00
Mercados consumidores	Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e São Paulo.

É uma cooperativa compromissada com o desenvolvimento econômico e social da região, através do apoio a programas de grande impacto, como a integração da agricultura e pecuária nos solos do arenito, no noroeste paranaense, além de reconhecida pelos vários projetos que mantém nas áreas de responsabilidade social e ambiental.

6.2. A COOPERATIVA NA ATUALIDADE

Com a forte expansão nas vendas de produtos de varejo distribuídos a milhares de pontos de vendas no Paraná e outros Estados como São Paulo, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, a cooperativa, objeto deste estudo, tornou uma marca de grande credibilidade junto aos consumidores. Nas gôndolas, são vários óleos vegetais de soja, milho, canola e girassol, cafés torrado e moído, cappuccino, álcool gel e líquido, maioneses, atomatados, mostarda, sucos de frutas e bebidas à base de soja.

Investindo na constante modernização de suas unidades industriais, conquistou dois importantes certificados internacionais de qualidade, o do programa de segurança alimentar, concedido pela empresa SGS do Brasil, que garante aos importadores a livre de contaminação do farelo de soja. E a NBR ISO 9001:2000, outorgada pelo Tecpar (Instituto Tecnológico do Paraná).

Por ser uma cooperativa moderna, ágil e voltada para o futuro, atuando em diferentes setores, possui duas empresas coligadas, a Paraná Citrus, fabricante de sucos concentrados e congelados de laranja, localizada em Paranavaí-Pr, e a Transcocamar que atua na área de transporte rodoviário.

Está presente na região norte do Paraná através de 39 divisões de recebimento de produtos agrícolas e prestação de serviços.

Apesar de dar preferência ao mercado interno, à cooperativa também exporta, realizando negócios principalmente com clientes localizados em países europeus e asiáticos, onde os itens mais vendidos são: a soja, o suco de laranja e os fios de seda.

A missão desta cooperativa está voltada a prover satisfação ao cooperado, oferecendo serviços e produtos com qualidade e eficiência, preservando os parâmetros de rentabilidade. Conta com 2.200 (dois mil e duzentos) funcionários diretos, número superado nos períodos de safra com a contratação de mão de obra terceirizadas.

Procura ser reconhecida por clientes e fornecedores como organização comprometida com a qualidade, justamente por suas ações de responsabilidade social, buscando sua perpetuação a partir da otimização de sua estrutura operacional e industrial. Mantendo sucessivamente seus colaboradores aptos a

cumprir suas funções com segurança, orgulho e motivação, tornando-se uma entidade cidadã e promotora do desenvolvimento regional.

6.2.1 A responsabilidade social

Como a cidadania corporativa é a base para a continuidade de seu crescimento e desenvolvimento, mantém uma atenção especial para os seus colaboradores e comunidade em geral, investindo na conservação e preservação do meio ambiente em favor das gerações futuras.

Sua atuação no investimento social é uma atividade organizada e voltada para a busca de resultados. Assim criou um Instituto de Responsabilidade Social e outro de Difusão Tecnológica, destinados à operacionalização de programas dos municípios em sua área de influência.

Para o desenvolvimento dessas atividades foi criado internamente um departamento, que coordena os programas desenvolvidos, destinado ao público infantil, adolescente e à comunidade, que trabalha em parceria com as entidades assistenciais. Neste sentido, vem intensificando a sua atuação como empresa cidadã, buscando instituir e manter um amplo rol de programas voltados para a melhoria da qualidade de vida dos segmentos mais carentes da população, contribuindo para o surgimento de comunidades economicamente auto-sustentáveis, enriquecendo e disseminando a cultura, a consciência ecológica e a postura socialmente responsável.

6.2.2 A política de qualidade

Essa cooperativa adota um Sistema Integrado de Gestão da Qualidade, onde se compromete com a obtenção de resultados e a satisfação dos clientes e seus cooperados através da melhoria contínua dos processos.

Assegurando qualidade e segurança alimentar aos seus produtos, prevenção da poluição, perdas com o gerenciamento dos aspectos ambientais e riscos socioeconômicos relevantes às atividades agroindustriais.

Quanto ao atendimento à legislação aplicável em acordos assumidos, segue os requisitos da SA 8000, com aperfeiçoamento do sistema integrado de qualidade decorrente de atualizações regulares do planejamento estratégico.

6.3 AS UNIDADES COOPERADAS

Está presente na região norte do Paraná através de 39 unidades de recebimento de produtos agrícolas e prestação de serviços, denominados entrepostos ou unidades cooperativas, localizadas nas cidades de Altonia, Apucarana, Atalaia, Cianorte, Cruzeiro do Oeste, Douradina, Dr. Camargo, Floraí, Floresta, Guerra, Icaraíma, Iporã, Ivatuba, Japurá, Jussara, Maringá, Nova Esperança, Ourizona, Paiçandu, Paranacity, Paranapoema, Paranaíba, Pérola, São Jorge do Ivaí, São Jorge do Patrocínio, São Lourenço, Tapira, Terra Boa, Tuneiras do Oeste e Umuarama.

Quadro 03 – Unidades cooperativas e suas atividades

ENTREPOSTOS DA COOPERATIVA	ATIVIDADE PRINCIPAL
Unidade de Altônia/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produção agrícola; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e

	produtos pecuários.
Unidade de Apucarana/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de Café
Unidade de Atalaia/Pr Unidade de Atalaia/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Cianorte/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Cruzeiro do Oeste/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Douradina/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes,

	máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Dr. Camargo/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas;
Unidade de Dr. Camargo/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Florái/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Floresta/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade Maringá/Pr - Guerra	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas
Unidade de Icaraíma/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos,

	peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Iporã/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Iporã/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Ivatuba/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Japurá/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Jussara/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.

<p>Unidade de Maringá/Pr</p> <p>Unidade de Maringá/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Industrialização de insumos, de cooperados e terceiros; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Nova Esperança/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Ourizona/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Paiçandu/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.

<p>Unidade de Paranacity/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Paranapoema/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Paranaíba/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
<p>Unidade de Pérola/Pr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos

Unidade de São Jorge do Ivaí/Pr	agrícolas; <ul style="list-style-type: none"> • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de São Jorge do Patrocínio/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de São Lourenço/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas
Unidade de Tapira/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários
Unidade de Terra Boa/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos

Unidade de Tuneiras do Oeste/Pr	agrícolas; <ul style="list-style-type: none"> • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.
Unidade de Umuarama/Pr	<ul style="list-style-type: none"> • Recebimento de produtos agrícolas; • Fornecimento aos associados: sementes, fertilizantes, defensivos, peças e acessórios, óleos e lubrificantes, máquinas e implementos agrícolas e produtos pecuários.

6.4 DIAGNÓSTICO DAS ATIVIDADES DA COOPERATIVA

A aquisição dos insumos objetiva suprir a demanda da sociedade, assim além dos depósitos realizados pelos cooperados, ocorre compras de produtos *in natura* de outros produtores. Como se trata de atos não cooperados há incidência de tributação.

Nos depósitos realizados pelos produtores rurais membros da sociedade cooperativa, o produto é isento de impostos, acarretando somente o IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) e ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), relativos às atividades cooperativas.

Nas aquisições dos atos não cooperados, há incidência do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), alíquota de 12% sobre o produto, acrescido dos demais impostos pertinentes à atividade empresarial, ou seja, PIS, COFINS, IRPJ, CSL, e ISS. Contudo, no caso da industrialização deste produto o ICMS é repassado

ao consumidor final, através de uma conta de transição, fato comum a qualquer processo industrial. Na formação de co-produtos, a exemplo do farelo, os impostos são absorvidos como custos.

A localização dos entrepostos tem base logística de modo a facilitar a entrega dos insumos pelos cooperados, embora a atividade seja sazonal, os custos de manutenção e armazenamento são anuais e distribuídos no decorrer do exercício. Após o depósito e armazenamento todos os gastos com transporte são atribuídos à cooperativa, que os incorpora aos seus custos.

Os orçamentos estão presentes no processo de forma imprescindível, auxiliando na formulação dos gastos no decorrer do procedimento, sendo ajustado em tempo real.

A primeira unidade descentralizada neste processo seria, justamente, o entreposto que realiza o armazenamento destas oleaginosas, que sofre um processo de limpeza e secagem, visando à redução da umidade para um percentual de 14%, de modo a manter sua conservação e propriedades aptas. Assim, estes produtos agregam custos operacionais com a adequação deste insumo e o seu armazenamento, tais como mão de obra, despesas fixas com água, aluguel e outros.

A segunda unidade descentralizada no caso da soja, seria a de refino, decorrente da transferência da matéria prima para a mesma. Os custos de transferência são realizados pelo apreçamento baseado no custo mais uma margem. Entretanto, quando este óleo segue para uma terceira unidade, como a fábrica de molhos e maioneses, o preço de transferência seria o de mercado. Utilizam-se os valores praticados no Estado de São Paulo na venda do óleo bruto, reduzindo-se os valores com ICMS e frete do produto.

6.4.1 Demonstração dos resultados operacionais

Os produtos dessa cooperativa estão contidos dentro de 06 (seis) áreas, as quais estão subdivididas em Grãos, Algodão, Café, Varejo, Citros e Insumos, já que o campo que tratava da Seda foi desativado e o de Álcool vendido.

<u>AREAS PRODUÇÃO</u>	<u>PRODUTOS</u>
Subdivisão 01	Grãos
Subdivisão 02	Algodão
Subdivisão 03	Café
Subdivisão 04	Varejo
Subdivisão 05	Citros
Subdivisão 06	Insumos

Todos os insumos que a cooperativa recebe em seus entrepostos são padronizados, de modo a atribuir qualidade a seus produtos.

A Demonstração dos Resultados Operacionais é elaborada anualmente com base na média dos resultados alcançados nos últimos 05 (cinco) anos, portanto formula-se uma demonstração inicial, que vem a sofrer ajustes todos os meses.

O faturamento médio para 2007 está previsto em R\$. 1.078.893.035,00 (Um bilhão, setenta e oito milhões, oitocentos e noventa e três mil e trinta e cinco reais), observado no anexo 02, sobrepondo-se ao realizado em 2006.

FATURAMENTO ORÇADO EX. 2006	R\$. 900.000.000,00
FATURAMENTO REALIZADO EX. 2006	R\$. 907.982.202,00
FATURAMENTO ORÇADO EX. 2007	R\$. 1.000.000.000,00
FATURAMENTO REALIZADO EX. 2007	R\$. 1.078.893.035,00

Ocorre uma separação das formas de receitas obtidas, como: Vendas, Vendas de Serviços de Industrialização e Vendas Internas. As vendas seriam os procedimentos corriqueiros realizados pela área comercial da cooperativa. As Vendas de Serviços Industrializados consiste na industrialização dos produtos de outras cooperativas, sendo a matéria prima deste cliente. Já nas Vendas Internas

verifica-se o processo de transferência entre as unidades cooperadas do próprio seguimento interno.

Nas atividades desenvolvidas, segundo os demonstrativos anexo 02, estão as áreas de grãos, algodão (na produção de pluma, transferida posteriormente para o setor de seda e caroço de algodão, destinado ao departamento de grãos), café, (envolvendo secagem e beneficiamento), e os setores de varejo, citros, insumos, e outros.

Os custos e despesas da unidade de administração geral são incorporados nestes demonstrativos de resultados no campo de departamentos específicos.

O organograma da cooperativa, anexo 01, apresenta os departamentos ou setores interligados à administração da cooperativa, excluindo-se os entrepostos ou divisões, fortalecendo a teoria da descentralização do grupo.

Assim, diferente de organizações convencionais, o órgão hierárquico de maior importância seria a assembléia geral, assistida pelos conselhos fiscal, administrativo e o diretor presidente.

Os departamentos técnicos estão alocados na superintendência técnica e operacional, propiciando a melhoria das práticas agrícolas entre os seus associados. A superintendência comercial e industrial, responde pela parte comercial das diversas culturas, através de áreas de logística ou varejo, bem como suporte à industrialização de alguns insumos.

Na superintendência administrativa e financeira, contempla áreas como a jurídica, a financeira, o custeio e a administrativa. A cooperativa também conta com um departamento de auditoria interna, vislumbrando atribuir eficácia a todo o processo.

6.4.1.1 Demonstração dos resultados operacionais – setor de grãos

Por se tratar de uma pesquisa voltada ao setor de grãos mais precisamente a industrialização da soja em óleo, verifica-se a subdivisão do mesmo, em milho, trigo, soja, canola, girassol e caroço de algodão, anexo 03.

O faturamento previsto para 2007 na área de grãos é de R\$. 448.836.169,00 (Quatrocentos milhões, oitocentos e trinta e seis mil, e cento e sessenta e nove reais), superando o exercício de 2006, realizado em R\$. 358.836.732,00 (Trezentos e cinquenta e oito milhões, oitocentos e trinta e seis mil, e setecentos e trinta e dois reais).

FATURAMENTO ORÇADO EX. 2007	R\$. 448.836.169,00
FATURAMENTO REALIZADO EX. 2006	R\$. 358.836.732,00

Da mesma forma que se apresenta no demonstrativo geral, a demonstração de resultado por área de negócio, também subdivide sua receita em Vendas, Vendas de Serviços de Industrialização e Vendas Internas, visto no anexo 03.

A empresa agrícola contempla uma visão mais aprofundada de cada unidade operacional. Através do trabalho detalhado de identificação dos dispêndios, essa missão é de responsabilidade da assistência integrada da qualidade ou campo de custeio.

6.5 A METODOLOGIA DE CUSTEIO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

6.5.1 A formação dos custos

O tratamento dos custos fixos, como em qualquer entidade, requer certo cuidado. Em cada setor existe a identificação dos custos fixos, alguns são facilmente identificados, como o caso da quebra técnica, ou das peças de reposição dos implementos. Mesmos em entrepostos de recebimento de grãos, existem a presença de milho e soja que requerem procedimentos específicos para secagem, mas são realizados em conjunto, assim os custos fixos levantados e transferidos são

inerentes aos dois produtos, para a atribuição correta dos mesmos trabalha-se com um sistema de rateio de produtos.

Esse método de rateio dos custos fixos muda conforme a unidade, decorrente do segmento de atuação, Assim, pode utilizar o imobilizado, a mão de obra, o volume de produção, como critério para a distribuição. A idéia é inibir prejuízos e distorções que ocorreriam se a empresa utilizasse somente um procedimento.

Quando se compõe o demonstrativo de resultados, sabe-se exatamente o custo de cada área de negócio, pois os valores seguem definidos de suas unidades, trabalho realizado pelo centro de custos. Dessa forma, sabe-se perfeitamente a contribuição de cada centro de responsabilidade ao negócio.

A cooperativa trabalha com um centro de custos que fica responsável pelo tratamento das receitas e despesas de todas as unidades descentralizadas do negócio, o que justifica a utilização do apreçamento pelo custeio, conforme fala Bernardi;

São unidades em que só existem e se acumulam despesas e custos: portanto, a política de preço de transferência é baseada em custos e despesas. As responsabilidades pelo resultado resumem-se nas despesas e nos custos. (2004: 240).

Cada gestor dos diversos setores é incentivado a monitorar, manter ou reduzir os custos constantemente, de modo que se possa atingir uma rentabilidade em conjunto, mas voltada à empresa.

As cobranças são realizadas pela administração geral que trabalha em parceria com o centro de custos, entretanto esse rigor pode gerar certo descontentamento.

Os Departamentos de Serviços, ou Unidades Operacionais, como o de vendas tem seus resultados evidenciados neste demonstrativo, através de seus custos.

Os orçamentos são formulados sempre no exercício anterior, assim pode-se dizer que a entidade trabalha com o custeio *standard* ou custo padrão,

confeccionando um orçamento de custeio considerado como ideal para o exercício subsequente, o qual todos deverão procurar atingí-lo.

A lucratividade média estipulada anualmente é com base no histórico dos últimos 05 anos, acrescida de uma comparação com os valores praticados por outras entidades do mesmo ramo. Esse índice fica entre 7,5% a 9,0%.

No decorrer do período esta técnica orçamentária é adequada aos acontecimentos em tempo real, para que possa refletir a *performance* da cooperativa indicando medidas preventivas ou possíveis ajustes.

A área de negócio ou unidade operacional de vendas é responsável pela lucratividade operacional do empreendimento, seu objetivo é contribuir de forma positiva a formação do lucro através das comercializações de produtos. Embora todas as unidades tenham autoridade para decidir quando desejam vender suas mercadorias, e como, ou seja, interna ou externamente, é a unidade de marketing que realiza este trabalho.

Da mesma forma atua o centro de custos que elabora todo o custeio da cooperativa e realiza os rateios necessários, o resultado é revertido positivamente para a cooperativa, contudo desvirtua o processo de descentralização das unidades.

6.5.2 A formação do preço de transferência

O preço de transferência entre as unidades procura estabelecer valores justos sem atribuir vantagens excessivas a qualquer uma das unidades envolvidas. A política da empresa está voltada ao resultado final do grupo em questão, ou a cooperativa como um todo, assim todos os centros devem trabalhar conjuntamente, buscando bons resultados para o faturamento global.

Essa idéia reflete-se no pensamento de Santos (2002:08), onde fala;

[...] os preços de transferência devem objetivar; além de uma avaliação correta do desempenho econômico das unidades de negócio envolvidas em transações internas, a otimização do

resultado da companhia como um todo, pois é esta que se responsabiliza diretamente pela maximização da riqueza dos acionistas, objetivo maior de toda a organização.

A cooperativa não objetiva o lucro de seu acionista, e sim potencializa o seu resultado. Portanto, todas as unidades descentralizadas trabalham concomitantemente em prol da cooperativa.

O processo de transferência é tratado como uma prestação de serviço dentre as unidades. O qual pode variar de uma unidade descentralizada para outra. O centro de São Jorge do Ivaí, por exemplo, só recebe grão, portanto realiza a transferência pelo custo de reposição mais uma margem.

A transferência a custo ocorre normalmente quando não existe a matéria prima necessária no mercado. Assim, a venda interna é praticada pelo seu valor acabado, podendo-se adicionar uma margem, que normalmente seria de 10%, conforme estipulado pela cooperativa.

Embora as áreas de recebimento tenham seus produtos acessíveis no mercado, como o caso da soja, milho e algodão, a prática de venda interna destes entrepostos são totalmente elaboradas sobre o custeio.

É possível observar apereçamentos a custos de reposição em algumas divisões. Nesse caso, ocorre uma alavancagem da unidade compradora e um prejuízo financeiro à unidade fornecedora.

Na cooperativa, a composição do apereçamento com base nos custos dos produtos, é utilizada também na caldeira. Essa tem a necessidade de comprar gás, mercadoria que não tem diversidade de fornecedores ou mercado secundário, ou ainda, possibilidade de produção interna pelo sistema cooperado. Portanto adota-se o método de apereçamento custo mais uma margem, adquirindo o gás do fornecedor estatal e incorporando o mesmo, posteriormente ao custo da mercadoria confeccionada.

Na divisão de refino, mais precisamente na fábrica de óleo de soja, o preço de transferência seria com base no valor de mercado. O cálculo dessa venda utiliza-se do valor pago por tonelada de óleo bruto no estado de São Paulo, reduzindo-se o

ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e o valor do frete, pois o produto já se encontra na cooperativa.

Figura 04 – Demonstrativo de transferência entre unidades.



APREÇAMENTO:

CUSTO + UMA MARGEM

PREÇO NEGOCIADO

Neste esquema a unidade de recebimento de São Jorge do Ivaí, realizaria o apuração com base no custo mais uma margem ao remeter a soja à unidade de Refino, que por sua vez praticaria o apuração majorado no valor de mercado na venda interna para a divisão de molhos e maioneses.

6.5.2.1 O cálculo do preço de transferência na cooperativa agroindustrial

a) Prática de apuração de transferência da unidade de São Jorge do Ivaí para a unidade de refino.

Custos incorridos no período na tonelada de soja:	R\$. 490,00
(+) Margem de 10%	R\$. 49,00
(=) Valor da Transferência Interna:	R\$. 539,00

b) Prática de apuração de transferência da unidade de Refino de óleo para a unidade de vendas.

Valor pago em 10/2007 na tonelada de óleo bruto em S.P:	R\$. 1.750,00
(-) ICMS 12%:	(R\$. 210,00)
(-) Frete:	<u>(R\$. 70,00)</u>
(=) Valor da Transferência Interna:	R\$. 1.470,00

Conforme esquema evidenciado acima, a cooperativa realiza a transferência interna com base no custo mais uma margem quando a unidade fornecedora é o entreposto de São Jorge do Ivaí, a exemplo, e a unidade compradora a indústria de refino. A cada tonelada de soja, apuram-se seus custos acrescentando uma margem de 10%, ao valor apurado.

Na prática de apuração da unidade de refino, que pode remeter seu produto óleo para a fábrica de molhos e maioneses, esse é feito sobre o montante pago no óleo bruto no estado de São Paulo, descontando os tributos com ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e o frete, afinal o produto já se encontra na cooperativa.

A cooperativa também trabalha com orçamentos, acompanhando as oscilações do mercado em períodos mínimos de 05 (cinco) anos. Em eventos

extraordinários, decorrentes de problemas climáticos com a safra, há interferência no valor da transferência, assim o processo sofre uma migração para o preço de transferência baseado no custeio variável.

Contudo ocorre em algumas unidades a transferência interna apenas pelo custo de reposição, isto quer dizer que este centro de responsabilidade não está pronto para ser uma área de negócio produtivo.

Resultados como estes podem prejudicar o fator motivacional do referido entreposto, bem como questionar a forma ou a existência da descentralização adotada pela cooperativa.

Os valores dos apereçamentos são agregados aos custos dos produtos conforme sua prática, ora pelo valor negociado, custo de reposição ou custo mais uma margem. Apurados os custos, são os mesmos que compõem os indicadores de *performance*.

Embora a política adotada seja a de descentralização essa filosofia ainda não está completamente consolidada, bem como a ausência de critérios para estipular a forma de apereçamento ideal a cada centro de responsabilidade.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES

O preço de transferência tem participação como indicador de *performance*, contudo é tratado como um prolongamento das técnicas de custeio. A política praticada pela cooperativa é de descentralização de suas unidades. Apesar disso, essa filosofia ainda não está totalmente consolidada.

As margens de lucratividade são determinadas com base nos orçamentos ou médias dos últimos 05 (cinco) anos, ficando em 7,5% a 9% para o exercício de 2007, acrescida de uma análise dos valores praticados em cooperativas do mesmo ramo de atividade e nas oscilações climáticas que podem interferir na elaboração do mesmo.

Não existe um único método de apuração que pode ser considerado como o ideal, afinal cada entreposto tem suas particularidades, encontrado desde o recebimento de insumos agrícolas ao beneficiamento dos mesmos e nos serviços prestados a terceiros.

Há certo desconhecimento da direção desta instituição quanto aos impactos e benefícios que o preço de transferência pode trazer ao processo. Alguns centros

realizam esta venda interna sob forma de custeio de reposição, agregando, portanto, prejuízos à fornecedora e impulsionando o resultado da compradora.

A cooperativa além de industrializar os produtos depositados pelos seus cooperados, também presta serviços terceirizados de industrialização de insumos às demais cooperativas da região. Esse trabalho impulsiona suas receitas, junto com as práticas de vendas de seus produtos e processamento dos mesmos.

A política da empresa frente à medida de *performance* incentiva os gestores e empregados a melhorar seu desempenho, através da racionalização de despesas e custos, o que contribui de forma positiva ao resultado final da cooperativa.

A organização trabalha com três formas de apreçamento de transferência, o de custo mais uma margem na transferência dos entrepostos agrícolas as fabricas de refino do óleo. O preço de transferência a valor de mercado, presente entre as unidades de refino e as demais unidades de negócios, ou ainda, o custo de reposição em alguns centros de recebimento de produtos agrícolas.

O conceito de compras e vendas ainda é centralizado na divisão administrativa, embora a decisão de vender ou a de transferir seja da unidade fornecedora. A possibilidade de vantagem estaria na exportação de volumes representativos, ou na compra de produtos a preços melhores. Entretanto inibe a independência atribuída pela descentralização.

Não há uma preocupação com os valores praticados pelas unidades a título de venda interna comparado aos produtos vendidos no mercado, justamente pelo protecionismo característico do sistema cooperado. O que se verifica, seria uma ansiedade constante em tornar a entidade cada vez mais eficiente, só que essa teoria deve ser convergente à promoção dos seus associados. Assim, caso se encontre um determinado insumo a valores mais convidativos no mercado, a preferência é de que se realize o apreçamento interno.

A participação das unidades descentralizadas no resultado da cooperativa agroindustrial do norte do Paraná é imprescindível, cabendo a constante busca por melhoria a maximização dos resultados operacionais. Contudo o referido estudo sugere uma abordagem ou verificação das técnicas de custeio mais adequadas a

cada centro de responsabilidade, afinal decisões equivocadas na adoção desta técnica podem sim alavancar o resultado de uma das divisões, embora não seja interessante aos objetivos da organização como um todo.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis; MILANI, Imaculada Abenante. **Sociedades cooperativas: regime jurídico e procedimentos legais para a constituição e funcionamento**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

AMATO NETO, João (Org). **Manufatura classe mundial: conceitos, estratégias e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2001.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1990.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRIGHAM, Eugene F.; GAPENSKI, Louis C.; EHRHARDT, Michael C. **Administração financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

CAROLI, Aparecido Adhemar de. **Utilização do custeio direto padrão com base para a determinação do preço de transferência**. 2004, 175f. vol. 01. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. – 5 ed. – São Paulo: Prentice-Hall, 2002.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999.

CONJUNTURA ECONÔMICA. Logística, o calcanhar de Aquiles do agronegócio. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, v. 59, n. 05, p. 06-08, maio. 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo, Atlas, 1998.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. – 4 ed. – São Paulo: Saraiva, 2003.

FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário; SOUZA, Clovis de; TAKAKURA, Massakazu. **Contabilidade; teoria e prática**. v. 01. São Paulo: Atlas, 1997.

GARISON, R.; NOREEN, E. **Contabilidade gerencial**. – 9 ed. – Rio de Janeiro: LTR – Livros Técnicos e Científicos Editora, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. – 4 ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Vilma Dias Bernardes. **As novas relações trabalhistas e o trabalho cooperado**. São Paulo: LTr, 2002.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HILTON, Ronald W. **Managerial accounting**. 3rd. MacGraw-Hill Companies, Inc. 1997.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5^o ed. Ed. Prentice-Hall, Inc. 1985.

HORNGREN, Charles T. **Introduction to management control**. - 4rd. - Prentice-Hall, Inc. 1978.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. – 9^o ed. – Prentice Hall Inc., 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6^o ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade: entre umas e outras**. RIC/UFPE - Revista de Informação Contábil. Vol. 1, nº. 01, p. 1-6, set/2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

KAM, Vernon. **Accounting theory**. 2º ed. John Wiley & Sons, Inc, 1990.

KANITZ, Stephen C. **Contabilidade divisional**. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 1973.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. – 6 ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. - 6 ed. - São Paulo: Atlas, 1998.

MEINEN, Enio; DOMINGUES, Jefferson Nercolini; DOMINGUES, Jane Aparecida Stefanos. **Cooperativas de Crédito no direito brasileiro**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002.

MORIBE, Ademir Massahiro. **Um estudo do controle gerencial: uma abordagem situacional nas cooperativas agropecuárias paranaense**. 1997, 185f. Dissertação (Mestrado em Ciências Financeiras e Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREIRA, Anísio Candido. **Contribuição à análise e estruturação das demonstrações contábeis financeiras das sociedades cooperativas brasileiras**. 1993, 325f. Dissertação (Doutorado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo.

PEREIRA, Maria Isabel. **Cooperativas de trabalho: um impacto no setor de serviços**. São Paulo: Pioneira, 1999.

QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. **Cooperativas de serviços e trabalho: manual de constituição, organização e administração interna**. São Paulo: STS, 2000.

RONEN, Joshua; MICKINNEY, George. **Transfer pricing for divisional autonomy**. The Journal Accounting, (Spring, 1970).

ROSS, STEPHEN A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFE, Jeffrey F. **Administração financeira.** – 2º ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, Joel J. **Fundamentos de custos para a formação do preço e do lucro.** - 5º ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, Roberto Fernandes dos. **Preço de transferência em unidades de negócio: aplicação nas movimentações de recursos financeiros.** São Paulo: Lorosae, 2002.

SANTOS, Roberto Fernandes dos. **Uma abordagem de preços de transferência nas demonstrações financeiras entre unidades de negócio.** 1994, 201f. Dissertação (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo.

SILVA, Leda Maria Messias da Silva. **Cooperativas de trabalho: terceirização sem intermediações.** São Paulo: LTr, 2005.

VEIGA, Sandra Mayrink; FONSECA, Isaque. **Cooperativismo: uma revolução pacífica em ação.** Rio de Janeiro: DPA&A: Fase, 2001.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Pioneiro Thomson Learning, 2001.

WATSON, David; BAUMLER, John. **Transfer pricing: a behavioral context.** The Accounting Review (July, 1975).

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** - 3 ed. - Porto Alegre: Bookman, 2005.

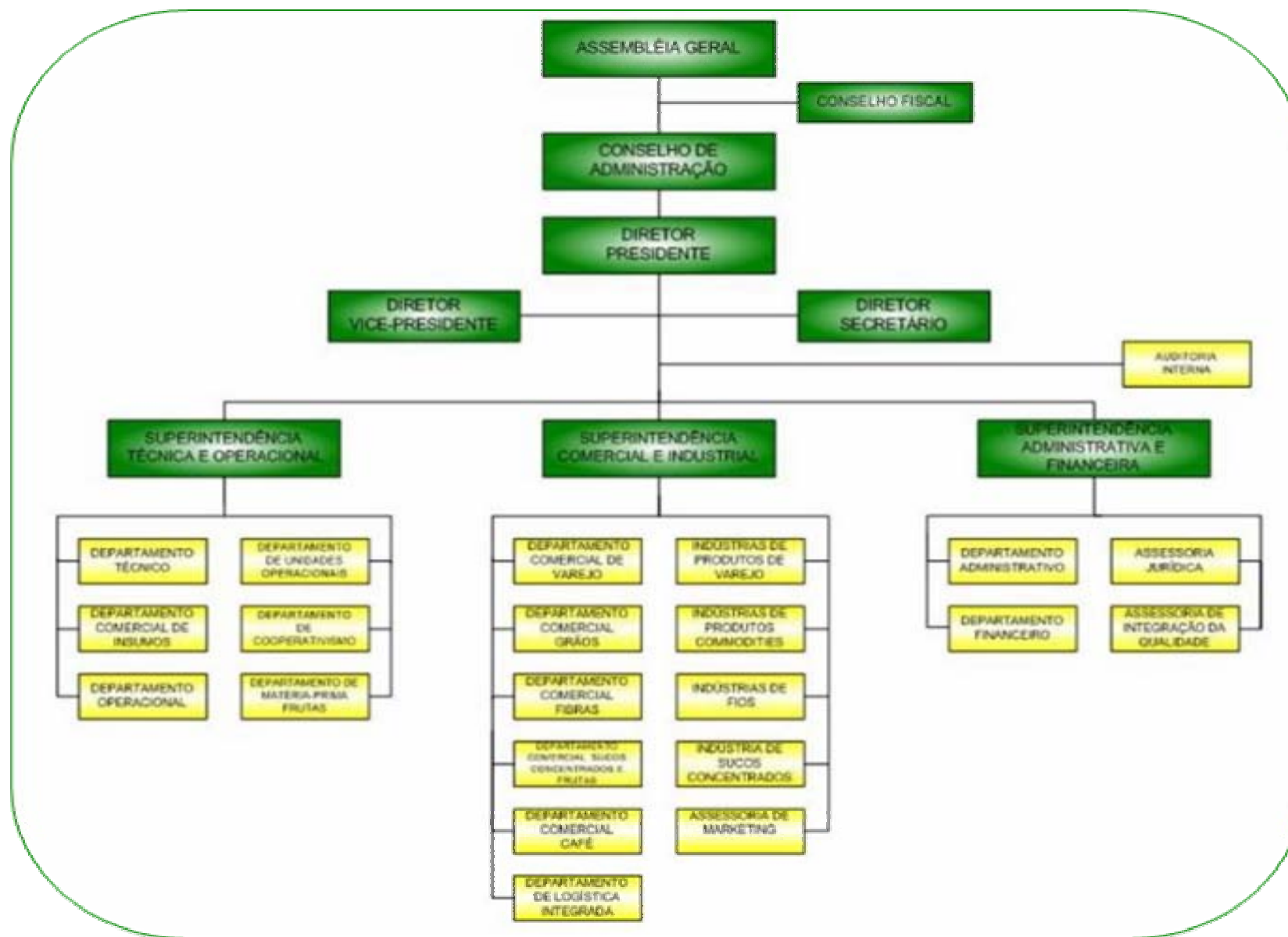
Disponível em: <<http://www.ibge.com.br>>. Acesso em: 05/12/2007.

Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>>. Acesso em: 20/06/2007.

Disponível em: <<http://www.oces.org.br>>. Acesso em: 01/03/2007.

Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 03/03/2006.

ANEXO 01 - ORGANOGRAMA



ANEXO 03 - Demonstração dos Resultados Operacionais: Orçado Inicial/ Ajustado - Grãos

Janeiro a Dezembro de 2007

GRÃOS

CONTAS	MILHO	TRIGO	SOJA			CANOLA EXTRAÇÃO	GIRASSOL EXTRAÇÃO	ALGODÃO CAROÇO	TOTAL
			GRÃOS	EXTRAÇÃO	SUBTOTAL				
RECEITAS OPERACIONAIS BRUTAS	65.653.531	11.044.000	17.160.000	351.311.918	368.471.918	1.549.680	1.425.153	691.887	448.836.169
Vendas	65.653.531	8.157.600	17.160.000	229.393.842	246.553.842	225.000	225.000	315.456	321.130.429
Vendas de Serviços Industrializados	-	-	-	4.536.000	4.536.000	-	-	-	4.536.000
Vendas Internas	-	2.886.400	-	117.382.076	117.382.076	1.324.680	1.200.153	376.431	123.169.740

ANEXO 04 - MOVIMENTO MENSAL - UNIDADE SÃO JORGE DO IVAÍ/ PR - SISTEMA DE RATEIO
PERÍODO: JUNHO/2007 A SETEMBRO/2007

	jun/07	jul/07	ago/07	set/07
SISTEMA DEPARTAMENTO P/RATEIO PRODUTOS				
3.03. DESPESAS GERAIS	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>3.03.01.01. Folha de Pagamento</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
FGTS	2.581,64	2.636,52	2.975,63	2.841,56
INSS	7.244,92	7.385,62	7.605,20	7.224,28
PIS	322,70	329,56	371,95	355,19
Indenizações	-	-	-	-
Ordenados	30.696,83	29.548,23	31.566,70	31.449,64
Promoção de cursos e treinamentos	404,00	300,00	300,00	300,00
Salário educação	806,76	823,91	929,88	887,98
Serviços assistenciais	47,85	47,85	47,85	47,85
Uniformes e vest.esp.do trabalho	1.740,14	-	148,21	94,56
SESCOOP	806,76	823,91	929,88	887,98
Programa de alimentação do trabalhador	7.113,75	8.047,12	7.955,70	8.216,32
Serv. Contratados temporários	288,07	36.169,82	54.406,26	4.336,35
Variáveis (Horas Extras)	629,29	2.288,00	5.100,66	708,35
Gratificação de férias	329,83	435,58	-	-
Premiação	944,43	1.120,37	528,12	3.361,65
(-) Transf.Sistema de custo/ rateio	(53.956,97)	(89.956,49)	(112.866,04)	(60.711,71)
<u>3.03.01.03. Folha de Pagamento - Competência</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
FGTS	540,86	381,43	331,48	372,14
INSS	2.546,12	1.809,31	1.384,11	1.486,26
PIS	67,61	47,68	41,44	46,52
Férias	5.120,22	3.854,90	4.253,43	3.701,98
Salário educação	286,72	203,74	163,21	175,26
13. Salário	3.685,89	3.181,00	3.331,27	3.081,68
SESCOOP	286,78	203,82	163,28	175,31
(-) Transf.Sistema de custo/ rateio	(12.534,20)	(9.681,88)	(9.668,22)	(9.039,15)

ANEXO 05 - MOVIMENTO MENSAL - UNIDADE SÃO JORGE DO IVAÍ/ PR - DESPESAS
PERÍODO: JUNHO/2007 A SETEMBRO/2007

	jun/07	jul/07	ago/07	set/07
3. DESPESAS	583.334,61	1.261.189,21	2.564.996,67	2.723.472,97
3.01. DESPESAS OPERACIONAIS	583.334,61	1.261.189,21	2.564.996,67	2.723.472,97
3.01.01. Produtos Agrícolas	334.610,99	610.791,07	1.634.877,20	2.216.168,74
<u>3.01.01.01 Custeio Operacional</u>	<u>326.936,80</u>	<u>480.280,80</u>	<u>1.512.179,57</u>	<u>2.202.441,16</u>
<i>Milho em Grãos - CPV</i>	326.936,80	480.280,80	1.512.179,57	2.202.441,16
<u>3.01.01.03 Despesas Técnicas</u>	<u>4.511,00</u>	<u>130.363,33</u>	<u>120.349,21</u>	<u>1.723,43</u>
<i>Milho em Grãos</i>	3.466,24	130.362,45	120.160,99	1.723,43
Classificação	-	28,33	-	-
Expurgo	436,84	44.068,14	24.820,03	546,10
Lenha/combustível	3.029,40	86.265,98	93.245,52	-
Sacarias e embalagens diversas	-	-	1.840,00	-
Serviço de carga/descarga e remoção	-	-	255,44	1.177,33
<i>Soja em Grãos</i>	1.044,76	0,88	188,22	-
Expurgo	-	-	-	-
FDPT/IAPS	0,75	0,88	-	-
Lenha/ combustível	-	-	188,22	-
Sacarias e embalagens diversas	-	-	-	-
Serviço de carga/descarga e remoção	1.044,01	-	-	-
<u>3.01.01.04. Despesas c/ Vendas</u>	<u>3.158,91</u>	<u>134,58</u>	<u>2.348,42</u>	<u>11.978,71</u>
<i>Milho em Grãos - Comissão vendas</i>	3.158,91	134,58	2.348,42	11.978,71
<i>Soja em Grãos - Fretes e carretos</i>	-	-	-	-
<u>3.01.01.05. Impostos s/Vendas</u>	<u>4,28</u>	<u>12,36</u>	<u>-</u>	<u>25,44</u>
<i>Milho em Grãos - ICMS</i>	4,28	12,36	-	25,44
<u>3.01.01.07. Despesas Tributárias</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<u>3.01.01.08. Despesas Financeiras</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<i>Laranja - Var.mon.cooperados</i>	-	-	-	-
3.01.05. Produtos Ind. e/ou Semi-Industr.	1.837,98	2.144,21	2.757,85	2.126,95
<u>3.01.05.01. Custeio Operacional</u>	<u>1.734,57</u>	<u>2.136,50</u>	<u>2.746,26</u>	<u>2.101,82</u>
<i>Farelo de soja - CPV</i>	986,00	1.295,00	1.584,00	1.353,00
<i>Sal mineral - CPV</i>	-	-	23,74	-
<i>Ração e núcleo - CPV</i>	44,37	49,30	202,13	83,81
<i>Oleo de soja refinado - CPV</i>	704,20	792,20	936,39	665,01
<i>Oleo de milho refinado - CPV</i>	-	-	-	-
<u>3.01.05.04. Despesas Técnicas</u>	<u>103,30</u>	<u>4,92</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
<i>Farelo de soja - Serviço de carga/descarga/remoção</i>	103,30	-	-	-
<i>Ração e núcleo - Quebra tecnica</i>	-	4,92	-	-
<u>3.01.05.04. Despesas c/Vendas</u>	<u>0,11</u>	<u>2,79</u>	<u>0,52</u>	<u>8,76</u>
<i>Sal mineral - Descontos concedidos</i>	-	1,69	0,27	8,66
<i>Ração e núcleo - Descontos concedidos</i>	0,11	1,10	0,25	0,10

<u>3.01.05.05. Despesas incidentes s/ingresso/vendas</u>	-	-	11,07	16,37
<i>Farelo de soja - ICMS</i>	-	-	11,07	16,37
<i>Oleo refinado de soja - ICMS</i>	-	-	-	-
3.01.07. Produtos de Consumo	141.326,48	472.863,82	704.452,68	344.650,78
<u>3.01.07.01. Custeio Operacional</u>	<u>116.989,71</u>	<u>451.453,34</u>	<u>630.874,60</u>	<u>297.469,36</u>
Fertilizantes	90.933,00	383.284,00	485.156,56	66.380,94
Medicamentos pecuários	-	-	-	2,40
Defensivos	4.171,11	2.123,29	2.722,06	63.994,48
Peças	7.236,11	14.412,97	10.450,55	13.109,35
Semente de forrageira	-	-	-	-
Semente de milho	-	-	-	7.576,12
Semente de trigo - própria	5,00	-	-	-
Produtos pecuários - ferramentaria	667,28	-	-	88,68
Semente de soja - terceiros	-	-	-	7.123,26
Corretivos	1.283,40	18.368,70	104.622,70	111.452,35
Implementos agrícolas	-	7.448,94	-	3.037,31
Pneus e camaras	6.196,95	13.468,42	16.078,59	12.631,23
Lubrificantes	6.496,86	12.347,02	11.844,14	12.073,24
<u>3.01.07.04. Despesas Técnicas</u>	<u>17.483,75</u>	<u>2.838,57</u>	<u>4.430,52</u>	<u>1.903,00</u>
<i>Fertilizantes</i>	<i>15.757,33</i>	<i>2.838,57</i>	<i>4.030,52</i>	<i>511,00</i>
Bonificados	-	-	-	-
Quebra tecnica	-	-	-	-
Sacarias e embalagens diversas	358,72	1.113,92	-	-
Serviço de carga/descarga e remoção	15.398,61	1.724,65	4.030,52	511,00
<i>Defensivos</i>	<i>317,01</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Bonificados	56,14	-	-	-
Quebra tecnica	-	-	-	-
Serviço de carga/descarga e remoção	260,87	-	-	-
<i>Peças</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Quebra tecnica	-	-	-	-
Sacarias e embalagens diversas	-	-	-	-
<i>Semente de milho</i>	<i>1.148,41</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Serviço de carga/descarga e remoção	1.148,41	-	-	-
<i>Semente de soja - Terceiros</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Semente de trigo - Terceiros</i>	<i>261,00</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Serviço de carga/descarga e remoção	261,00	-	-	-
<i>Corretivos</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>400,00</i>	<i>1.392,00</i>
Bonificados	-	-	400,00	-
Serviço de carga/descarga e remoção	-	-	-	1.392,00
<u>3.01.07.04. Despesas c/Vendas</u>	<u>4.672,74</u>	<u>14.308,84</u>	<u>66.168,03</u>	<u>41.470,66</u>
<i>Fertilizantes</i>	<i>3.585,60</i>	<i>1.621,85</i>	<i>18.585,65</i>	<i>16.403,30</i>
Descontos concedidos	3.585,60	1.621,85	14.973,15	15.459,30
Fretes e carretos	-	-	3.612,50	944,00
<i>Semente de milho</i>	<i>353,33</i>	<i>246,27</i>	<i>763,42</i>	<i>947,49</i>
Descontos concedidos	353,33	246,27	763,42	947,49
Fretes e carretos	-	-	-	-
<i>Semente de soja - Terceiros</i>	<i>43,33</i>	<i>698,98</i>	<i>472,87</i>	<i>3.914,66</i>
Descontos concedidos	43,33	698,98	472,87	3.719,66
Fretes e carretos	-	-	-	195,00

<i>Medicamentos pecuários - Descontos concedidos</i>	-	5,10	-	0,75
<i>Defensivos - Descontos concedidos</i>	635,79	10.699,05	43.479,02	18.372,71
<i>Peças - Descontos concedidos</i>	4,55	55,71	134,24	171,93
<i>Semente de forrageira - Descontos concedidos</i>	-	-	-	-
<i>Semente de trigo/ própria - Descontos concedidos</i>	-	-	-	20,36
<i>Produtos pecuários/ ferreteria - Descontos concedidos</i>	-	-	-	-
<i>Corretivos - Descontos concedidos</i>	-	-	-	625,10
<i>Pneus e camaras - Descontos concedidos</i>	15,44	619,05	1.189,31	417,38
<i>Lubrificantes - Descontos concedidos</i>	34,70	362,83	1.543,52	596,98
3.01.07.05. Despesas incidentes s/ingresso/vendas	2.180,28	4.263,07	2.979,53	3.807,76
<i>Defensivos - ICMS</i>	25,98	-	-	-
<i>Peças - ICMS</i>	1.989,11	3.764,07	2.979,53	3.594,30
<i>Semente de trigo - ICMS</i>	-	-	-	-
<i>Produtos pecuários/ ferramentaria - ICMS</i>	165,19	-	-	24,95
<i>Implementos agrícolas - ICMS</i>	-	499,00	-	188,51
3.01.07.08. Despesas Financeira	-	-	-	-
3.01.10. Sistema p/Rateio de Produtos	105.559,16	175.390,11	222.908,94	160.526,50
3.01.10.01. Despesas c/pessoal	66.491,17	99.638,37	122.534,26	69.750,76
Ordenados e encargos	53.956,97	89.956,49	112.866,04	60.711,61
Ordenados e encargos - competência	12.534,20	9.681,88	9.668,22	9.039,15
3.01.10.02. Despesas Técnicas	29.367,30	67.616,29	86.673,77	68.606,19
Água	356,64	344,14	393,10	797,88
Ajuda de custo	-	-	-	-
Alugueis	300,00	300,00	300,00	150,00
Amortizações	185,05	185,05	185,05	185,05
Assinatura de jornais e revistas	-	-	210,00	1.067,90
Associações e sindicatos de classe	-	-	-	-
Auditoria, consultoria e assessoria	141,18	37,29	34,97	11,89
Café, lanches e refeições	441,84	908,24	598,99	336,54
Combustíveis e lubrificantes	1.461,16	1.436,37	2.259,47	-
Consultas médicas e serv. hospitalares	195,80	68,74	838,89	-
Depreciações	26.359,47	26.294,75	26.293,93	26.294,75
Despesas legais e judiciais	447,95	62,45	83,20	-
Energia elétrica	9.559,92	22.509,39	42.514,76	28.809,03
Fretes e carretos	-	116,57	66,58	-
Manutenção de maq.e cons. prédio e pátios	8.763,64	4.652,26	2.584,96	2.683,94
Manutenção de maq.e equip. de escritório	265,91	450,03	576,99	420,24
Materiais odontológicos e medicamentos	104,64	-	-	260,00
Material de expediente	1.334,36	442,40	1.598,62	1.008,07
Material de limpeza	532,91	356,37	592,46	249,51
Postagens e malotes	1.441,29	1.561,80	1.368,08	697,76
Propaganda, divulgações e anuncios	-	75,50	23,00	23,00
Representações sociais	-	85,91	34,53	-
Seguros	848,95	767,29	767,29	767,29
Telefones	2.266,15	2.542,97	2.693,58	2.497,96
Viagens e estadias	11,00	479,05	-	3,75
Elaboração de projetos e assistência técnica	25,42	51,94	14,26	16,74
Serviço de carga, descarga, remoção	11.661,45	2.369,61	1.243,10	1.726,73
Serviço de segurança patrimonial	140,00	140,00	140,00	140,00
Arrendamento mercantil - leasing	476,05	476,05	532,28	504,16
Material de Segurança	2.896,70	1.027,02	794,74	-
3.01.10.04. Despesas Tributárias	1.050,47	111,52	208,93	161,98
Contribuição patronal	80,00	80,00	80,00	80,00
Taxas e impostos	623,76	-	-	-
ICMS - Imposto s/circulação de mercadorias	346,71	31,52	128,93	81,98

<u>3.01.10.08. Despesas Financeiras</u>	<u>8.650,22</u>	<u>8.023,93</u>	<u>13.491,98</u>	<u>22.007,57</u>
Despesas bancárias	186,19	190,04	272,40	14.277,27
CPMF	8.464,03	7.833,89	13.219,58	7.730,30