

MÉTODOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS E RELAÇÃO COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Jumara Teodoro

Ailton Carvalho dos Santos

Selma Suzart

Resumo:

Este estudo explora alguns métodos de alocação de custos dos departamentos de serviço e apoio à produção e busca fazer uma relação com os métodos utilizados para preços de transferência nas organizações. Em razão da dependência entre a adequada apuração dos custos de cada departamento que compõe a organização e os preços de transferência praticados entre si, considerando que os métodos escolhidos irão impactar o resultado operacional da empresa, torna-se relevante o aprofundamento de estudos, em face do processo de globalização dos mercados que exigem mais qualidade dos produtos com os menores preços. Buscou-se, por meio da literatura existente, comparar os métodos existentes para a melhor apuração dos custos, sem a pretensão de alcançar valores exatos.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

MÉTODOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS E RELAÇÃO COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

RESUMO

Jumara Teodoro

Fundação Visconde de Cairu

juteodoro@ig.com.br

Ailton Carvalho dos Santos

Fundação Visconde de Cairu

ailtoncs@bnb.gov.br

Selma Suzart

Fundação Visconde de Cairu

selma.suzart@ig.com.br

Este estudo explora alguns métodos de alocação de custos dos departamentos de serviço e apoio à produção e busca fazer uma relação com os métodos utilizados para preços de transferência nas organizações. Em razão da dependência entre a adequada apuração dos custos de cada departamento que compõe a organização e os preços de transferência praticados entre si, considerando que os métodos escolhidos irão impactar o resultado operacional da empresa, torna-se relevante o aprofundamento de estudos, em face do processo de globalização dos mercados que exigem mais qualidade dos produtos com os menores preços. Buscou-se, por meio da literatura existente, comparar os métodos existentes para a melhor apuração dos custos, sem a pretensão de alcançar valores exatos.

ÁREA TEMÁTICA

Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos

MÉTODOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS E RELAÇÃO COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo comparar os métodos de alocação de custos dos departamentos de serviços e apoio à produção. São os custos indiretos de fabricação vinculados aos setores de administração, reparos, manutenção, energia, engenharia, dentre outros que prestam serviços entre si e ao mesmo tempo trabalham para os setores de produção. Em tempo de concorrência cada vez mais acirrada, o mercado exige das empresas produtos e serviços com melhor qualidade e menor preço. Daí a importância que merece a apuração adequada de custos de serviços e apoio que irão impactar os custos do produto. Os métodos mais conhecidos são: o método direto dos custos, o método seqüencial e o método recíproco.

Outro aspecto, também, de extrema relevância para a formação do custo, é a melhor apuração dos preços de transferência entre as unidades que formam o conjunto da organização. O preço do produto é consequência de fatores como mercado, custos diretos e custos indiretos, distribuição, tecnologia, logística, etc. Considerando essas variáveis, a organização deve optar dentre as alternativas para formação do preço de transferência: Baseada no mercado; Baseada em custos; Negociada; e Administrada.

Custos Recíprocos

No cálculo de custos e serviços o problema tem sido estabelecer critérios para mensurar o volume de recursos utilizados mutuamente entre os departamentos de serviços e apoio à produção, bem como a parcela que é destinada diretamente à produção.

Departamentos de apoio à produção ou serviços são aqueles que prestam serviços ou fornecem materiais auxiliares aos outros departamentos da empresa. O termo outros departamentos refere-se aos departamentos de produção, principais recebedores dos serviços e aos próprios departamentos de apoio. Neste último caso temos então os serviços prestados reciprocamente entre os departamentos de apoio.

A depender do método a ser utilizado para apuração dos custos dos departamentos de apoio, poderá ocorrer influência no cálculo do custo dos produtos vendidos e consequentemente no resultado operacional da empresa.

Dentre as metodologias conhecidas (método direto, método seqüencial ou degrau e método recíproco) para apuração dos custos das atividades de apoio, o problema do custeio dos fornecimentos mútuos ou recíprocos é freqüente. Para Leone (2000, p.

122) há dúvida a respeito da melhor técnica a ser usada, pois aparecem divergências sobre a interpretação dos resultados do cálculo.

...qualquer que seja o método que emprega procedimentos de rateio, os resultados não representam com fidelidade o que acontece em termos de prestação de serviços. O Contador de Custos deve estar consciente dessa franqueza ao relatar, para os diversos níveis gerenciais, as informações de custos decorrentes de exercícios de rateio.

Os métodos de alocação

Os custos dos departamentos de serviços e apoio à produção, podem ser alocados aos departamentos produtivos, de forma que nestes ocorram a apropriação aos produtos ou serviços, por meio de um dos seguintes métodos:

a)O método direto, aquele no qual os custos são alocados diretamente aos departamentos produtivos, de forma que os serviços prestados por um departamento de serviços ou apoio a outro de mesma característica, são simplesmente ignorados. O método direto por ser mais simples a sua aplicação é mais usual.

b)O método seqüencial leva em conta o reconhecimento dos serviços prestados entre os departamentos de apoio em ordem de importância. Segundo Horngren(2000, p.339), os custos do departamento de apoio classificado em primeiro lugar na seqüência são alocados aos outros departamentos de apoio e aos departamentos de produção. Os custos do departamento classificado em segundo lugar são alocados aos departamentos de apoio restantes e aos departamentos de produção. O processo repete-se até que os custos do último departamento de apoio da lista tenham sido alocados aos departamentos de produção.

Para Leone (1991, p.5), o método seqüencial ou degrau é aquele no qual se escolhe uma certa ordem de alocação e os departamentos que descarregam custos não mais recebem carga, porém se reconhecem parcialmente os serviços prestados por um departamento de serviços ou apoio a outro de mesma característica e;

c)O método ou recíproco, aquele no qual se reconhece a reciprocidade de serviços prestados entre os vários departamentos (Leone, 2000, p.123). Kaplan *et al* (2.000 p. 324) utiliza definição semelhante para o método de alocação recíproca como sendo aquele que reconhece interações recíprocas entre departamentos de serviços diferentes. Horngren (2000 p. 340) define o método recíproco como aquele que considera a alocação dos custos por via da inclusão explícita dos serviços mútuos prestados por todos os departamentos de apoio. Tomou-se como exemplo o problema apresentado por Leone, em seu artigo publicado na *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio Grande do Sul* (nº 67, out/dez. 1991) “A Solução Matemática para a Distribuição de Custos entre os Departamentos: o caso da reciprocidade”.

“Considere a implantação de um sistema de custos em uma empresa industrial de porte médio.

A área industrial está organizada do seguinte modo:

DEPARTAMENTO DE SERVIÇOS:

Reparos e Manutenção;

Força;

Administração.

DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS OU OPERACIONAIS:

Fabricação;

Montagem.

As despesas diretamente identificadas a cada um dos departamentos e referentes a um determinado período estão listadas abaixo:

DEPARTAMENTO DE SERVIÇOS:

Reparos e Manutenção – (REM) \$ 2.000

Força - (F) \$ 8.000

Administração- (ADM)- \$ 20.000

DEPARTAMENTOS OPERACIONAIS:

Fabricação – (FAB) - \$ 40.000

Montagem – (MONT) - \$ 50.000

Total \$ 120.000

Alguns dados são fornecidos pelo encarregado estatístico da empresa:

O trabalho prestado pelo departamento de Reparos e Manutenção é medido pelos homens-horas apontados em cada serviço de Reparos e Manutenção.

Assim:

PARA OS SEGUINTE DEPARTAMENTOS:

<i>F</i>	<i>ADM</i>	<i>FAB</i>	<i>MONT</i>	<i>TOTAL</i>
<i>800</i>	<i>400</i>	<i>1200</i>	<i>1600</i>	<i>4.000</i>

O trabalho prestado pelo departamento de Força é medido pelo consumo de kWh em cada um dos departamentos. Assim:

PARA OS SEGUINTE DEPARTAMENTOS:

<i>REPAROS E MANUTENÇÃO</i>	<i>ADM</i>	<i>FAB</i>	<i>MONT</i>	<i>TOTAL</i>
<i>1200</i>	<i>600</i>	<i>1800</i>	<i>3600</i>	<i>7200</i>

Consumos de kWh

O trabalho prestado pelo departamento de administração aos demais departamentos e para ele mesmo é medido pelo número de empregados. Assim:

PARA OS SEGUINTE DEPARTAMENTOS:

<i>REPAROS E MANUTENÇÃO</i>	<i>F</i>	<i>FAB</i>	<i>MONT</i>	<i>TOTAL</i>
<i>200</i>	<i>300</i>	<i>500</i>	<i>1000</i>	<i>2.000</i>

Número de empregados

1- Método direto

Os custos são alocados somente aos setores produtivos, sem reconhecer os serviços interdepartamentais, criando dificuldades na determinação das bases de alocação, forçando, demasiadamente, o uso do subjetivismo, afetando desta forma o custo de cada produto, em razão de cargas indevidas.

a)

<i>REPAROS E MANUTENÇÃO para</i>	<i>FAB</i>	<i>MONT</i>	<i>TOTAL</i>
<i>Homens - horas</i>	<i>1.200</i>	<i>1.600</i>	<i>2.800</i>
<i>%</i>	<i>43</i>	<i>57</i>	<i>100</i>
<i>DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS</i>	<i>860</i>	<i>1.140</i>	<i>2.000</i>

b)

<i>FORÇA para:</i>	<i>FAB</i>	<i>MONT</i>	<i>TOTAL</i>
<i>KWH</i>	<i>1.800</i>	<i>3.600</i>	<i>5.400</i>
<i>%</i>	<i>33</i>	<i>67</i>	<i>100</i>
<i>DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS</i>	<i>2.640</i>	<i>5.360</i>	<i>8.000</i>

c)

ADMINISTRAÇÃO para	FAB	MONT	TOTAL
N. de empregados	500	1.000	1.500
%	33	67	100
DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS	6.600	13.400	20.000

2- Método dos degraus ou seqüencial:

Sobre este método deve-se escolher uma ordem de alocação para os departamentos de serviços, posto que o primeiro a descarregar não mais receba carga de outros departamentos, de onde recorremos a algum critério para tal escolha.

Leone adotta a seguente rotina:

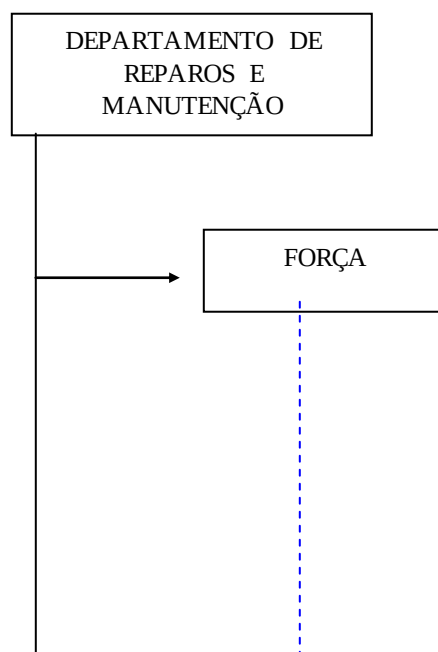
O departamento de reparos e manutenção presta serviços para os demais e não recebe serviços de nenhum outro;

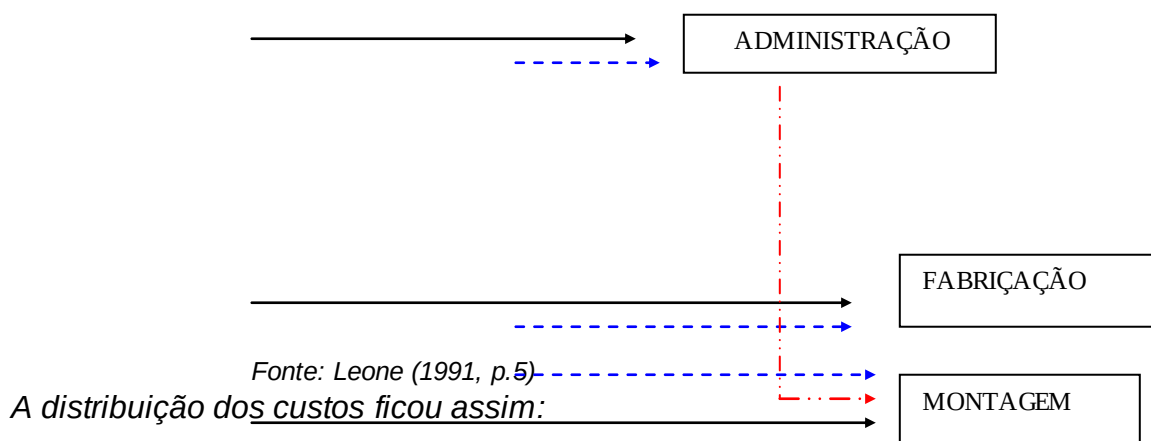
Em seguida o departamento de força presta serviços para os outros, exceto o de reparos:

Depois o departamento de administração só presta serviços para os departamentos produtivos, recebendo serviços dos outros dois departamentos de serviços.

Figura 1 – método seqüencial ou degrau

ESQUEMA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS





a)

REPAROS E MANUTENÇÃO para	F	ADM	FAB	MONT	TOTAL
Homens - horas	800	400	1.200	1.600	4.000
%	20	10	30	40	100
DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS	400	200	600	800	2.000

b)

FORÇA	ADM	FAB	MONT	TOTAL
KHW consumidos	600	1.800	3.600	6.000
%	10	30	60	100
DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS	840	2.520	5.040	8.400

c)

ADMINISTRAÇÃO para	FAB	MONT	TOTAL
N. de empregados	500	1.000	1.500
%	33	67	100
DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS	7.013	14.027	21.040

Quadro 1- Resumo das alocações pelo método seqüencial

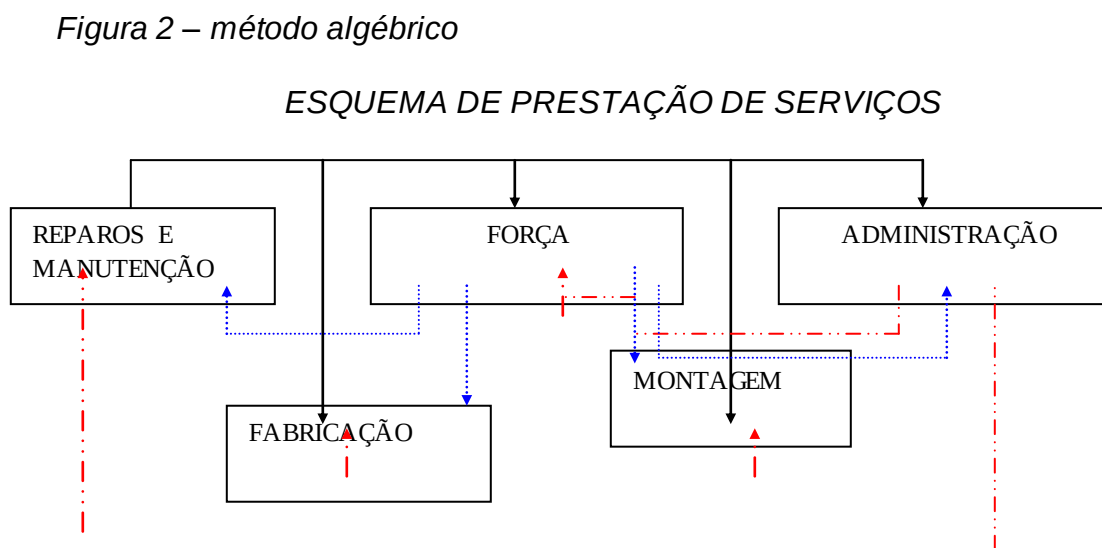
REPAROS E MANUTENÇÃO	F	ADM	FAB	MONT	TOTAL
2.000	8.000	20.000	40.000	50.000	120.000
(2.000)	400	200	600	800	-
0	(8.400)	840	2.520	5.040	-
0	0	(21.040)	7.013	14.027	-
0	0	0	50.133	69.867	120.000

Fonte: Adaptado de Leone (2000, p.225)

3- Método Algébrico

Sob este método reconhece-se a distribuição recíproca, isto é, cada um deles presta serviços para os demais e, também, recebe serviços desses outros departamentos de serviços. A alocação dos custos se processa por meio de um sistema de equações lineares.

A figura dessa distribuição recíproca pode ser assim representada:



Fonte: Leone (1991, p.5)

Quadro 2 – método algébrico ou recíproco

PROPORÇÕES QUE INDICAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE OS DEPARTAMENTOS DE SERVIÇOS PARA OS DEPARTAMENTOS PRODUTIVOS

	REPAROS E MANUTENÇÃO	F	ADM	FAB	MONT	TOTAL
Homens - horas	-	800	400	1.200	1.600	4.000
%	-	0, 20	0,10	0,30	0,40	1,00
KHW consumidos	1.200	-	600	1.800	3.600	7.200
%	0,17	-	0,08	0,25	0,50	1,00
N. de empregados	200	300	-	500	1.000	2.000
%	0,10	0,15	-	0,25	0,50	1,00
Despesas \$	2.000	8.000	20.000	40.000	50.000	120.000

Fonte: Adaptado de Leone (2000, p.226)

Com base no mapa acima se determina as equações dos custos de cada um dos departamentos de serviços, considerando desta vez a distribuição recíproca de serviços.

$$\begin{array}{ll} \text{Reparos} & R = \$2.000 + 0,17 F + 0,1A \\ \text{Força} & F = \$8.000 + 0,20 R + 0,15 A \\ \text{Administração} & A = \$20.000 + 0,1R + 0,08 F \end{array}$$

Neste caso tem-se um sistema de equações com 3 equações e três incógnitas, e pode-se resolver facilmente pelo método algébrico ou pelo método de adição, neste caso encontra-se a solução para os departamentos.

Havendo mais de três departamentos, é possível generalizar a solução desse problema, para n departamentos, teremos um sistema de n equações com n incógnitas.

Como resolver um sistema com qualquer número de equações? Hoje, por meio de programas como EXCEL, basta montar o sistema de equações.

No passo inicial se observa o sistema de equações pertinentes ao problema, considerando-se os coeficientes de serviços interdepartamentais, para em seguida, transformar-se esse sistema de equações na linguagem matricial, onde surja a matriz dos coeficientes (A), o vetor das incógnitas (X) e o vetor das constantes (B), de forma a surgir a solução:

$$A \cdot X = B$$

Então

$$A^{-1} \cdot A \cdot X = A^{-1} \cdot B$$

Logo,

$$X = A^{-1} \cdot B$$

Pois

$$A^{-1} \cdot A = I$$

E,

$$I \cdot X = X$$

Onde

I é a matriz identidade e A^{-1} é a matriz inversa de A .

Então temos formada a matriz:

$$R = \$2.000 + 0,17 F + 0,1A$$

$$F = \$8.000 + 0,20 R + 0,15 A$$

$$A = \$20.000 + 0,1R + 0,08 F,$$

Podendo ser escrita:

$$R - 0,17 F - 0,1A = \$2.000$$

$$- 0,20R + F - 0,15 A = \$8.000$$

$$- 0,10R - 0,08 F + A = \$20.000$$

A notação Matricial:

$$\begin{bmatrix} 1,00 & -0,17 & 0,10 \\ - & - & - \\ 0,20 & 1,00 & 0,15 \end{bmatrix} * \begin{bmatrix} F \\ R \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} R\$ \\ 2.000 \\ R\$ \\ 8.000 \end{bmatrix}$$

$$\begin{vmatrix} - \\ 0,10 & -0,08 & 1,00 \end{vmatrix}_A * \begin{vmatrix} A \\ X \end{vmatrix} = \begin{vmatrix} R\$ \\ 20.000 \end{vmatrix}_B$$

Utilizando o cálculo de matriz inversa da planilha eletrônica EXCEL, pode-se calcular o valor de X quando da Inversa A^{-1} ,

$$\begin{vmatrix} F \\ R \\ A \end{vmatrix} = \begin{vmatrix} 1,051 & 0,189 & 0,134 \\ 0,229 & 1,053 & 0,181 \\ 0,123 & 0,103 & 1,028 \end{vmatrix} * \begin{vmatrix} R\$ \\ 2.000 \\ R\$ \\ 8.000 \\ R\$ \\ 20.000 \end{vmatrix}$$

$$X = A^{-1} * B$$

então se encontra a solução para o problema:

$$\begin{vmatrix} F \\ R \\ A \end{vmatrix} = \begin{vmatrix} 6288 \\ 12502 \\ 21.630 \end{vmatrix}$$

Quadro 3 – método algébrico ou recíproco

DEMONSTRATIVO DA DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS DOS DEPARTAMENTOS DE SERVIÇOS PARA OS DEPARTAMENTOS DE PRODUÇÃO, ATENDENDO A RECIPROCIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE OS DEPARTAMENTOS DE SERVIÇO

DEPARTAMENTOS DISCRIMINAÇÃO	REPAROS E MANUTENÇÃO	F	ADM	FAB	MONT	TOTAL
Despesas próprias	R\$ 2.000	R\$ 8.000	R\$ 20.000	R\$ 40.000	R\$ 50.000	R\$ 120.000
Homens - horas		800	400	1.200	1.600	4.000
%	-	0,20	0,10	0,30	0,40	1,00
Distribuição das despesas de Reparos	R\$ (6.288)	R\$ 1.258	R\$ 629	R\$ 1.886	R\$ 2.515	0
KHW consumidos	1.200	-	600	1.800	3.600	7.200
%	0,17	-	0,08	0,25	0,50	100
Distribuição das despesas de Força	R\$ 2.084	R\$ (12.502)	R\$ 1.042	R\$ 3.126	R\$ 6.251	0
N. de empregados	200	300	-	500	1.000	2.000
%	0,10	0,15	-	0,25	0,50	1,00

<i>Distribuição das despesas de Administração</i>	R\$ 2.163	R\$ 3.245	R\$ (21.630)	R\$ 5.408	R\$ 10.815	0
Totais	R\$ (41)	R\$ 0	R\$ 41	R\$ 50.419	R\$ 69.581	R\$ 120.000

Apresentou-se um exemplo simples, publicado anteriormente pelo prof. Leone, mas que permite comparar os três métodos. É possível observar por meio do quadro comparativo que o método mais próximo do ideal é o método algébrico, apesar da pequena diferença proporcional entre os exemplos.

Quadro 4

COMPARAÇÃO ENTRE OS MÉTODOS DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS

<i>Método</i>	<i>Custo total de FAB</i>	<i>Custo total de MONT</i>	<i>Total</i>
<i>Direto</i>	\$ 50.190,48	\$ 69.809,52	\$ 120.000,00
%	0,41825	0,58175	100%
<i>Algébrico ou recíproco</i>	\$ 50.419,00	\$ 69.581,00	\$ 120.000,00
%	0,42016	0,57984	100%
<i>Degrau ou seqüencial</i>	\$ 50.133,00	\$ 69.867,00	\$ 120.000,00
%	0,4178	0,5822	100%

Fonte: Leone (1991, p.9)

Os métodos de alocação de custos entre os departamentos têm estreita relação com os preços de transferências, tendo em vista que as modalidades adotadas de alocação de custos e preços de transferência entre os mesmos departamentos irão impactar o lucro operacional da entidade.

Preços de transferência

O preço do produto é consequência de fatores como mercado, custos diretos e custos indiretos, distribuição, tecnologia, logística, entre outros. Considerando essas variáveis, a organização deve optar dentre as alternativas para formação do preço de transferência: baseada no mercado; baseada em custos; negociada; e administrada. Daí a relevância para a formação do custo do produto, a adequada apuração dos preços de transferência entre as unidades que formam o conjunto da organização.

A contabilidade por responsabilidade enfoca sua atenção sobre a controlabilidade dos recursos geridos por um responsável que tem o poder de tomar decisões sobre aqueles, de forma restrita ou completa. A sua essência está voltada na designação de responsabilidade por custos ou resultados de produção ao indivíduo que tem mais autoridade para influenciá-los.

A depender do poder de decisão, pode-se observar que o gestor assume responsabilidade sobre os centros de custos, despesas, receitas e investimentos, tendo a classificação primária de cada centro em centro de custos, lucro e investimento.

Na contabilidade por responsabilidade, o gestor de um centro de custos é responsável somente por aqueles custos ou despesas sob o seu controle.

No centro de lucro o gestor tem autoridade e responsabilidade além das despesas e custos, chegando às receitas obtidas decorrentes de suas atividades, enquanto que no centro de investimentos, o gestor detém também o poder de decidir sobre os investimentos de capital geradores de receita, custos e despesas.

Na avaliação de desempenho, a principal razão da contabilidade por responsabilidade torna-se claro que o gestor do centro de custos terá os custos sobre os quais detém algum tipo de controle como um dos parâmetros da avaliação, na presunção de que ele pode ser mais ou menos eficiente na utilização desses recursos.

Já o gestor do centro de lucro terá o resultado alcançado por um dos parâmetros de avaliação, pois sobre as despesas, custos e receitas detém algum poder de decisão. Por fim, o gestor do centro de investimento terá a rentabilidade do capital investido como base de avaliação de sua eficácia na direção dos recursos postos à sua disposição.

Essas cobranças aos usuários das atividades, quando esses usuários clientes internos, exigem a fixação de preços de transferência.

Segundo Horngren (2000, p. 639), preço de transferência é o

“preço que uma subunidade (segmento, departamento, divisão, etc.) de uma organização cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma organização. O preço de transferência gera receita para a subunidade vendedora e um custo de aquisição para a compradora, afetando o resultado operacional de ambas. Os resultados operacionais podem ser utilizados para avaliar o desempenho de cada subunidade e para motivar os gerentes”.

De acordo com Kaplan *et al.* (2000, p.633), preço de transferência é um

“conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade. Essas regras podem ser muito arbitrárias se há um alto grau de interação entre os centros de responsabilidade individuais”.

Donde se pode concluir que preço de transferência é o valor cobrado por um centro de lucro ou investimento, pelo seu produto (bem ou serviço) fruto de sua atividade, junto ao cliente interno, isto é, outro centro de lucro ou investimento ou, ainda, um centro de custo.

Para Kaplan *et al.* (2000, p.633), a regra que determina os valores das transferências internas distribuirá as receitas arrecadadas conjuntamente na empresa, para os centros de lucro individuais e, então, isso afetará o lucro informado de cada centro. As empresas escolhem entre quatro abordagens diferentes para o preço de transferência: Baseada no mercado; Baseada em custos; Negociada; e Administrada.

Preço de Transferência baseado no Mercado – Existindo mercado externo para intermediação de produtos ou serviços, esses preços passam a ser referência para as negociações entre os centros de responsabilidade, sem necessariamente guardar estreita vinculação aos preços praticados no mercado.

Em se tratando de preços baseados em custos, em que não havendo mercado externo para o produto do centro de responsabilidade que se quer avaliar desempenho baseado na lucratividade ou rentabilidade do capital investido, algum artifício é utilizado, o que leva sempre a algum processo de discordância entre as partes envolvidas com o problema, especialmente quando os gestores tiverem parte de suas remunerações baseadas na lucratividade ou rentabilidade do capital.

Uma das formas de se fixar preço de transferência para produto sem mercado externo, logo sem nenhum referencial de preços, é a utilização do custo variável acrescido de algum percentual de *mark-up*, ou, custo fixo acrescido de algum percentual de *mark-up* para assegurar uma lucratividade ou rentabilidade do investimento do centro de lucro ou investimento onde se situa o centro de custos.

Quando se trata de preços negociados, onde não há referencial no mercado, algumas empresas permitem aos centros de responsabilidade de recepção e abastecimento, negociar preços de transferência entre eles. Os preços de transferência negociados refletem a perspectiva inerente da controlabilidade nos centros de responsabilidade, uma vez que cada divisão é, no final das contas, responsável pelo preço de transferência que negociam (Kaplan, 2000, p.635).

Preços de transferência administrados – A alta administração determina as políticas de preços de transferência com base em critérios arbitrários, sem parâmetro com o mercado ou considerando aspectos levantados pelos centros de responsabilidade.

A complexidade na adoção dos métodos a serem aplicados, não diz respeito apenas aos departamentos internos da organização, haja vista que os impostos incidentes nas transações: Imposto de Renda, ICMS, COFINS, IPI, ISS e outros, podem variar entre os Estados e Municípios, comprometendo o resultado operacional das empresas.

Conclusão

Não é pretensão deste trabalho buscar a exatidão dos custos, algo ainda distante dos contadores, apesar dos recursos que a tecnologia pode oferecer com o uso da matemática e estatística. Em recente artigo publicado, o prof. Leone afirma que

“ao longo de nossa tarefa como contadores de custos, estamos amiúde fazendo uso de estimativas. Porque em diversas ocasiões faltam-nos dados mais precisos. De que modo podemos ficar certos de que direcionadores de custos, mesmo os que denominamos fatores governantes dos custos, estão bem calculados e são representativos reais do uso e do consumo dos recursos? Os modelos matemáticos e estatísticos nos ajudam muito, mas não conseguem nos dar uma definitiva certeza de que estamos determinando custos exatos”.

Comparando-se os métodos de alocação de custos dos departamentos de serviços e apoio à produção, notadamente os custos indiretos de fabricação vinculados aos setores de administração, almoxarifado, sistemas de informação, reparos e manutenção, energia, engenharia que prestam serviços entre si e ao mesmo tempo trabalham para os setores de produção, com vistas a buscar sempre a vantagem competitiva, fruto razão da acirrada concorrência do mundo globalizado, o mercado exige das empresas produtos e serviços com melhor qualidade e menor preço. A melhor apuração, dentre os métodos conhecidos (método direto, o método seqüencial e o método recíproco), dos custos de serviços e apoio que irá impactar fortemente os custos da produção. Métodos estes que servirão de apoio à mensuração dos preços de transferência entre as unidades que formam o conjunto da empresa. O preço do produto é consequência de fatores como mercado, custos diretos e custos indiretos, distribuição, tecnologia, logística. Sendo assim, tem sido um desafio para a contabilidade de custos tornar mais transparente a simbiose entre a distribuição recíproca de custos e a atribuição de preços de transferência, já que na reciprocidade há transferência de produtos e serviços entre unidades e departamentos que devem ser evidenciados a fim de mostrar a real participação nos resultados de cada um deles. É fundamental a realização de novas pesquisas na

área de contabilidade gerencial e de custos, haja vista que o tema aqui abordado se limitou a transações no âmbito interno, deixando de considerar questões macroeconômicas aplicadas nas relações internacionais.

Referências

CORRAR, Luiz João. **Alocação de Custos pelo Método Recíproco**. Caderno de Estudos n. 12, São Paulo, FIPECAPI, Setembro / 1995.

COSTA, Magnus Amaral da. **Gestão de Custos, Preços e Lucros**. Apostila. CEPPEV: 2001.

GOMES, Josir Simeone; FAINGUELERNT, Bruno. Descentralização e preços de transferência: o estudo de caso da Xerox do Brasil. **ADM. MADE – Revista do Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial** – Ano 1 nº 1. acessado em 09/06/2004.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo. Pioneira, 2001.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. Rio de Janeiro. LTC. 2000.

KAPLAN, Robert S. *et ali*. **Contabilidade Gerencial**. 1. Ed. São Paulo. 2000.

LEONE, George Guerra. A Solução Matemática para a Distribuição de Custos entre os Departamentos: o caso da reciprocidade. **Revista do CRCRS** n. 67. Out-dez/91 p 3-9.

_____. Fatores que influenciam a determinação dos custos de um objeto - desafio para o contador ou “o custo exato é uma utopia”. **Revista do CRCRS**. Nº 113, p. 65-74, 2003.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2000.

_____. **Custos – Planejamento, Implantação e Controle**. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo. Atlas, 2001.

ORNSTEIN, Rudolf. **Custos de Serviços Mútuos de Centros de Apoio**. Revista do CRCRS.n. 26 Out-Dez/80 .p 3-12.