

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROPOSTA PARA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE ÁREAS
DE RESPONSABILIDADE EM UM SUPERMERCADO**

JEAM PIERRI SOARES

**Florianópolis
2003**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROPOSTA PARA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE ÁREAS DE
RESPONSABILIDADE EM UM SUPERMERCADO**

JEAM PIERRI SOARES

JEAM PIERRI SOARES

**PROPOSTA PARA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE ÁREAS DE
RESPONSABILIDADE EM UM SUPERMERCADO**

Monografia submetida ao departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**FLORIANÓPOLIS
2003**

JEAM PIERRI SOARES

**PROPOSTA PARA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE ÁREAS DE RESPONSABILIDADE EM
UM SUPERMERCADO**

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

Compuseram a banca:

Prof.º Erves Ducati, M.Sc. - presidente
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:.....

Prof.º Luiz Felipe Ferreira, M.Sc. - membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:.....

Prof.º Vladimir Arthur Fey, M.Sc. - membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída:.....

Florianópolis, 23 de junho de 2003.

Prof.º Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

Aos meus pais, Antônio Luiz Soares e Cleides de Fátima Soares, por todo o amor dedicado a minha formação, e, pelo empenho de ambos, que tornou possível a realização deste sonho.

RESUMO

O presente estudo teve como objetivo a aplicação de um sistema de gestão de custos no Supermercado Tropicana e a avaliação dos resultados obtidos. A pesquisa foi apresentada com base no ciclo operacional de trinta dias. Primeiramente, foi realizado o embasamento teórico do trabalho. Os principais pontos abordados neste estudo foram a importância da descentralização para alguns tipos de empresas, o grau de responsabilidade que pode ser atribuído a estas subunidades descentralizadas e o método de preço de transferência a ser utilizado nas transferências internas. Através destes pontos construiu-se o alicerce para o desenvolvimento da pesquisa. O supermercado possui uma estrutura divisionalisada em vários departamentos, responsáveis pela geração de receitas e despesas, por essa razão adotou-se como método de avaliação o sistema de responsabilidade por centros de lucros, que consiste na transformação de cada área analisada em um centro de lucros, este sistema permite avaliar os custos e receitas gerados por cada departamento. Cada departamento do supermercado foi analisado como uma subunidade independente. Além dos custos e despesas variáveis identificados em cada departamento, foram alocados todos os custos e despesas fixas através dos direcionadores de custos utilizados. Para realizar-se o levantamento das receitas decorrentes de cada centro, utilizou-se o sistema de preços de transferência, desta forma foi possível verificar as receitas originadas de vendas a clientes e também, as decorrentes de transferências internas para outros centros. Após a identificação dos custos e receitas de cada centro de lucros, foram avaliados os resultados obtidos por estes departamentos.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1

1.1	INTRODUÇÃO.....	7
1.1.1	PROBLEMA.....	8
1.1.2	JUSTIFICATIVA.....	9
1.1.3	OBJETIVOS.....	10
1.2	METODOLOGIA.....	11
1.2.1	CONHECIMENTO.....	11
1.2.2	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	12
1.2.3	ESTUDO DE CASO.....	13
1.2.4	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	13

CAPÍTULO 2

2.1	CONTABILIDADE GERENCIAL	15
2.2	DESCENTRALIZAÇÃO.....	16
2.3	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	17
2.4	CENTROS DE RESPONSABILIDADES.....	19
2.4.1	CENTRO DE CUSTOS.....	20
2.4.2	CENTRO DE RECEITAS.....	21
2.4.3	CENTRO DE LUCROS.....	21
2.4.4	CENTRO DE INVESTIMENTOS.....	22
2.5	CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	21
2.6	CUSTOS E DESPESAS, FIXAS E VARIÁVEIS.....	23

CAPÍTULO 3

3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	25
3.2	CONTROLES INTERNOS.....	26
3.3	ESTRUTURA DOS CUSTOS TOTAIS DA EMPRESA E SEUS DIRECIONADORES.....	27
3.4	RECEITAS GERADAS E PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO.....	33
3.5	APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS POR CENTRO DE LUCROS.....	36

	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	41
--	--	-----------

	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44
--	--	-----------

CAPÍTULO 1

Neste capítulo apresenta-se uma noção geral do tema abordado, permitindo-se compreender o que é um centro de responsabilidade e a sua importância para a organização. Também, apresenta-se o problema do estudo, a sua justificativa, os objetivos a serem alcançados e a metodologia a ser empregada no desenvolvimento do trabalho.

1.1 INTRODUÇÃO

O atual ambiente econômico está sendo caracterizado por intensas inovações, que conseqüentemente estão sendo refletidas na forma de gestão das organizações. Pode-se citar a eliminação das barreiras comerciais como o principal catalisador dessas transformações, que fazem as empresas buscarem a máxima eficiência através de investimentos tecnológicos e desenvolvimento do sistema de gestão.

Com a globalização da economia, empresas situadas em locais geográficos completamente diferentes, hoje disputam o mesmo mercado. Isto gera a necessidade de se investir constantemente nos mais variados setores, a fim de se manter em condições de competir com as demais concorrentes.

Porém, essa modernização não se limita apenas a automatização da empresa, informatização e outras tecnologias desenvolvidas, mas também ao emprego de novos conceitos, investimento na capacitação pessoal e desenvolvimento da forma de gestão, principalmente na gerência dos processos de produção.

Neste contexto, a contabilidade surge como ferramenta fundamental para se extrair informações precisas que venham a dar solidez às políticas adotadas pela empresa, contribuindo assim, de maneira decisiva no processo de tomada de decisão.

Com o intuito de maximizar o grau de exatidão das informações contábeis, se desenvolveu uma forma para se conhecer os resultados de empresas de maior porte. Esta forma seria através de sua divisionalização em subunidades. Ou seja, os seus departamentos seriam avaliados como subunidades, independentes uma da outra.

Este tipo de organização facilita as avaliações e o gerenciamento de cada departamento, pois, grande parte dos sistemas contábeis utilizados anteriormente, não evidenciavam quem foram os responsáveis pelos gastos realizados, e, dificilmente evidenciavam os pontos falhos que

precisavam ser evoluídos. O método gerencial desenvolvido, consiste na descentralização do poder de decisão, e sua transferência parcial ou total para os responsáveis de cada departamento, criando assim os centros de responsabilidade.

Esta nova organização interna possibilita maior qualidade e agilidade nas decisões, pois, as medidas a serem tomadas não precisam passar por vários graus de hierarquização antes de serem adotadas. Neste sistema, o responsável pelo departamento acumula maior conhecimento pelas atividades desenvolvidas, o que possibilita tomar decisões de maior qualidade e verificar problemas que antes não eram observados.

Estes centros de responsabilidade possuem estratégias definidas e metas a serem alcançadas, que serão avaliadas conforme a quantidade produzida, custos incorridos, quantidade de vendas, etc, exigindo maior controle por parte do responsável pelo centro.

Em relação às empresas de supermercado, por possuírem vários departamentos cuja avaliação integral se torna complexa e imprecisa, faz-se necessário a divisionalização destes centros. Desta forma, pode-se verificar os resultados de cada departamento, definir estratégias e tomar decisões condizentes com a realidade de cada setor.

1.1.1 PROBLEMA

O atraso na tomada de decisões, em razão dos vários níveis de hierarquização que uma informação precisa percorrer para chegar ao seu responsável, gera um atraso na resolução de problemas ou no emprego de ações a serem executadas de forma instantânea. Esta demora, pode influenciar na perda de clientes ou oportunidades de grande relevância, prejudicando diretamente o resultado da empresa.

Outro fator determinante é a falta de controle dos custos e receitas referentes a cada departamento. Geralmente as empresas visualizam os resultados de forma geral sem avaliar cada departamento de forma isolada, o que permite incorrer em equívocos, como, manter um produto inviável ou retirar uma atividade fundamental para o desenvolvimento do processo.

Esses problemas podem ser verificados nas redes de supermercados, que investem cada vez mais na diversificação de produtos, para atrair um maior número de clientes. A falta de controle desses departamentos contribui para que ocorram desperdícios e se mantenham produtos inviáveis. Este problema poderia ser minimizado com um adequado controle dos

resultados referentes a cada centro. Neste sentido desenvolve-se o problema desta pesquisa. De que forma pode-se identificar os custos e receitas de cada departamento em uma empresa do ramo de supermercado, de modo a possibilitar a avaliação dos resultados destes departamentos?

1.1.2 JUSTIFICATIVA

Para se avaliar os diversos departamentos que compõe um supermercado, é necessário conhecer os custos e receitas geradas por cada uma destas unidades. O sistema de descentralização por centros de responsabilidade, permite que a empresa possa identificar a origem dos custos e receitas gerados, desta forma, pode-se alocar a cada departamento da empresa, apenas os valores decorrentes de suas atividades.

Quando se tem como objetivo verificar a participação de cada subunidade descentralizada no resultado geral de uma organização, torna-se essencial a utilização do método de preço de transferência. Este sistema permite que se possa avaliar as transferências internas, ocorridas entre as subunidades da empresa, e, assim, analisar de forma correta a contribuição de cada subunidade.

Sobre a descentralização Hansen e Mowen (2001; p. 319) apresentam que

em uma empresa altamente centralizada, as grandes margens de lucro no geral tendem a mascarar as ineficiências dentro das várias subdivisões. Uma abordagem descentralizada permite que a empresa determine a contribuição de cada divisão na formação do resultado e expõe cada divisão às forças do mercado.

As empresas que possuem diversos departamentos, geralmente têm dificuldades para identificar o retorno que estes estão gerando, em função do controle estar concentrado na alta gerência. Embora, a administração geral tenha as informações necessárias sobre cada centro, dificilmente conseguiria processá-las pela grande quantidade de conhecimento e treinamento que seria exigido de uma única pessoa.

Desta maneira, seriam necessários vários indivíduos para se distribuir a responsabilidade sobre cada área. Para facilitar a coleta de informações, estes indivíduos poderiam trabalhar diretamente em seus departamentos. Isto agilizaria o processo de decisão e proporcionaria um melhor acompanhamento sobre cada departamento.

Sobre as vantagens com a descentralização da responsabilidade de decisão, Hansen e Mowen (2001; p. 316) dispõe que os gestores de nível inferior, têm melhor acesso às informações locais, o que lhes permite, muitas vezes, tomarem decisões melhores.

Com relação à descentralização Horngren, Foster e Datar (1997, p. 637) colocam que os gerentes das subunidades podem se concentrar melhor nas atividades desenvolvidas em seu centro. Também, salientam o maior grau de flexibilidade e facilidade na adaptação às mudanças. Além disso, ressaltam o tempo disponibilizado à alta administração para dedicar-se ao planejamento da empresa.

Portanto, quando se procura conhecer os resultados de cada departamento de uma empresa, torna-se de fundamental importância a realização de uma análise descentralizada. Isto, propiciará melhor conhecimento interno, possibilitando verificar a contribuição de cada subunidade no resultado geral da empresa.

1.1.3 OBJETIVOS

O presente trabalho, tem como objetivo geral, demonstrar a aplicação de um sistema de descentralização por centro de lucros em uma empresa do ramo de supermercados e observar os resultados em cada departamento.

Como objetivos específicos, pretende-se:

- Conceituar contabilidade gerencial, descentralização e áreas de responsabilidade, e apresentar os principais métodos de preços de transferência;
- Apresentar o método de custeamento, as despesas e os custos incorridos em cada departamento, e os critérios de rateios aplicados;
- Evidenciar os tipos de receitas geradas por cada centro de lucros e o sistema de preço de transferência utilizado;
- Avaliar os resultados de cada centro de lucro.

1.2 METODOLOGIA

1.2.1 CONHECIMENTO

O ser humano adquire conhecimento através de duas formas. A primeira consiste nas informações que absorvemos durante a nossa vida, com a interação com outras pessoas, leituras e observações, ou seja, um conhecimento sem embasamento teórico, que é absorvido de forma natural. A segunda maneira baseia-se no conhecimento científico, utilizando-se de técnicas de estudo que se preocupam em fundamentar as observações verificadas com experiências realmente comprovadas.

Para Kerlinger (1910; p. 01) o conhecimento natural pode ser adquirido de três formas:

- 1) Podemos ler a respeito do mundo e das pessoas e aprender muitas coisas. Por exemplo, o conhecimento das pessoas, de seus motivos e comportamentos, pode ser tirado de poemas, novelas e textos de psicologia.
- 2) Outra maneira de nos informarmos a respeito do mundo é ouvir os outros. Pais e professores descrevem o mundo para as crianças. Políticos, jornalistas e professores estão constantemente nos dizendo o que eles acham que deveríamos saber; alguma fonte que aceitamos digna de crédito nos dá esse conhecimento.
- 3) Outro caminho importante para o conhecimento é a observação. Observamos o mundo e outras pessoas durante toda a nossa vida. Usamos nossos sentidos para perceber e interpretar as nossas informações que recebemos de fora.

O conhecimento científico segundo Marconi e Lakatos (1986; p.18),

é transmitido por intermédio de treinamento apropriado, sendo um conhecimento de modo racional, conduzido por meios de conhecimento científico. Visa explicar “por que” e “como” os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão correlacionados, uma visão mais globalizante do que a relacionada com um simples fato.

Portanto, o ser humano acumula pensamentos naturalmente, porém, com o passar dos tempos ele passou a questionar certos paradigmas que lhe eram impostos e tidos como indiscutíveis, por esta necessidade que surgira, desenvolve-se um método de conhecimento e compreensão mais confiável que os métodos até então utilizados. Assim, para explicar estes fenômenos complexos, desenvolveu-se o método científico, constituído por conceitos, juízos, raciocínio e não sensações, imagens, modelos de conduta.

1.2.2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Conforme Demo (1985, p. 19),

Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos. Disto trata a metodologia.

A metodologia empregada em uma pesquisa permite que o trabalho realizado possa alcançar aquilo que foi proposto como objetivo do estudo. Através da metodologia é possível criar um caminho racional para se desenvolver uma pesquisa científica. Este caminho deve ser restrito aos fatos comprovados, a fim de evidenciar apenas a realidade.

Segundo Gil (1991, p.19), “a pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema”.

A pesquisa científica deve se ater apenas aos fatos comprovados. Para alcançar ao seu objetivo, deve-se avaliar o tema que será estudado e definir a metodologia que será aplicada no estudo. Com o objetivo e os meios definidos, a pesquisa pode ser desenvolvida, propiciando ao ser humano o caminho para encontrar uma explicação racional para o tema proposto.

Para Marconi e Lakatos (1986; p. 205), a monografia consiste em

um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia, investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.

De acordo com a orientação de Salomon (1977, p. 253), A monografia deve seguir as seguintes fases.

- a) Escolha do assunto;
- b) Pesquisa bibliográfica;
- c) Documentação;
- d) Crítica da documentação;
- e) Construção; e
- f) Redação.

A presente monografia baseia-se na pesquisa científica, realizada através de um estudo de caso que procura observar as conseqüências geradas em razão da aplicação de um sistema de centros de responsabilidade em vários departamentos de um supermercado.

1.2.3 ESTUDO DE CASO

A pesquisa proposta foi desenvolvida a partir de um estudo de caso, onde foram observados os resultados obtidos pela aplicação do sistema de centros de responsabilidade. Primeiramente, foi realizada a estruturação dos custos durante o período de julho de 2001 a outubro de 2001. A análise das receitas foi realizada com base no mês de abril de 2003, ainda no mês de abril de 2003, foram atualizados os valores correspondentes aos custos verificados anteriormente.

Parte da coleta de dados foi realizada através de uma investigação rigorosa dos documentos existentes. A outra parte das informações foi obtida através da análise em loco das atividades desenvolvidas em cada centro. Com base nesta análise foi possível estabelecer os direcionadores utilizados no rateio dos custos incorridos, também, possibilitou fazer o levantamento das receitas geradas por cada centro. As transferências internas foram avaliadas por meio das planilhas de controle, que evidenciam o centro de origem, o centro de destino, e o produto transferido.

Segundo Triviños (1987; p. 133), estudo de caso “é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente”. Neste sentido, a unidade em estudo se trata de um supermercado que se divide em vários departamentos, tendo como foco central a transformação destes em centros de responsabilidade.

1.2.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O presente trabalho pretende aplicar o sistema por centro de lucros em um supermercado e avaliar os resultados de cada departamento. A empresa em estudo não possui orçamento para custos e receitas, isto inviabiliza a possibilidade de comparar os resultados alcançados com resultados esperados.

A empresa em estudo se divide em subunidades de produção e de revenda de produtos. O sistema de gestão aplicado pode ser utilizado por qualquer tipo de empresa que possua vários departamentos, cuja avaliação de forma geral comprometa a realidade destes departamentos.

No entanto, os resultados verificados nesta pesquisa não podem ser utilizados como parâmetros por outras empresas do ramo. Pois, as características e informações utilizadas variam para cada empresa, isto impossibilita que o estudo seja adotado como informação no auxílio à tomada de decisão por outras organizações.

CAPÍTULO 2

Neste capítulo são apresentados alguns instrumentos para o gerenciamento de uma empresa. Conceitua-se contabilidade gerencial e de que forma pode ser útil para a empresa. A importância da descentralização para determinadas empresas. Quais os métodos de preços de transferência. O conceito de centro de responsabilidades, e, as formas que pode ser adotado. Também, será exposto o método de custeamento por absorção, utilizado neste estudo. E, por último serão apresentadas as formas de classificação dos custos e despesas.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial teve início com o desenvolvimento das organizações industriais, conseqüência da intensa competição internacional, que exige constantemente novos produtos de melhor qualidade a custos mais acessíveis. Este tipo de contabilidade pode ser utilizado atualmente por todos os tipos de organizações, e, está fortemente interligada com os objetivos da empresa, pois, o desempenho da organização será avaliado com base em metas preestabelecidas.

Segundo Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000, p.76)

um dos mais importantes papéis de gerenciamento é assegurar que a empresa atingirá seus objetivos. Isso requer desenvolver e usar informações para que a empresa consuma o menos possível de seus recursos na complementaridade de suas tarefas.

Para alcançar seus objetivos as empresas estabelecem metas quanto ao desperdício de recursos, quantidade produzida, custos indiretos, despesas com vendas, etc. Estas metas são controladas por sistemas gerenciais que atuam como alicerce para se chegar aos resultados esperados.

Com relação a estes métodos, Campiglia (1993; p. 398) compreende que, "Na contabilidade gerencial nada impede de que se faça exatamente aquilo que não é possível na contabilidade oficial", ou seja, na contabilidade gerencial não é preciso seguir normas ou leis, pois, seus fins são exclusivamente gerenciais, e, suas informações, servem apenas aos objetivos da empresa.

O processo gerencial deve ser controlado através de medidas de desempenho padrões de curto ou longo prazo, baseados nos processos de direção, avaliação e de melhoramento que as

empresas utilizam, definidas pela expectativa do cliente em relação ao produto oferecido no mercado. Esse controle pretende reparar erros ocorridos e evitá-los que aconteçam novamente, visando sempre á melhoria do desempenho.

Segundo Dearden e Anthony (1980; p.03). “Controle gerencial é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos são obtidos e usados efetiva e eficientemente no atendimento dos objetivos da organização”.

A contabilidade gerencial é uma fonte para que a empresa alcance o resultado almejado, as suas informações permitem não só diagnosticar a situação da empresa, mas também, como melhorar o desempenho das atividades que adicionam valor ao processo.

2.2 DESCENTRALIZAÇÃO

O processo de descentralização baseia-se no agrupamento de atividades por setores ou departamentos, com liberdade para se tomar decisões. Esse processo propicia a administração geral, maior tempo para se dedicarem ao planejamento da organização, transferindo as atividades de escalões inferiores para os responsáveis de cada departamento.

De acordo com Horngren (1985; p. 219), ”descentralização é a delegação da liberdade de tomar decisões. Quanto mais baixo o nível da organização em que haja esta liberdade , maior a descentralização”.

Já, Hansen e Mowen (2001; p. 316) definem descentralização como “a prática de se delegar ou descentralizar a autoridade de tomadas de decisões para os níveis inferiores”.

Esta proximidade entre os departamentos e os seus responsáveis, contribui em vários aspectos. Permitem um acesso mais rápido as informações de cada departamento, possibilita a adoção de medidas, geralmente mais eficazes em razão da melhor posição em que os gestores locais se encontram, aumento da motivação dos gerentes pela maior responsabilidade atribuída a eles, maior preparação dos gerentes visando futuras promoções para cargos da alta gerência, e, maior concentração nas atividades desenvolvidas internamente nos departamentos.

O processo de descentralização deve ser bem planejado para que a empresa evite problemas futuros. Cashin e Polimeni (1982, p. 635) alertam sobre o problema que pode ocorrer no momento de determinar o quanto de autoridade e responsabilidade que deverão ser descentralizados,

a extensão da descentralização dependerá até certo ponto da capacidade de os indivíduos serem responsáveis por decisões de nível mais baixo, da viabilidade de coordenação das várias operações e do impacto das decisões descentralizadoras sobre as outras unidades da indústria.

Para que a descentralização tenha sucesso, é importante que cada responsável pelo seu departamento tenha capacidade de desempenhar as novas obrigações e que a unidade descentralizada mantenha-se com os mesmos objetivos da empresa.

2.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

É comum ocorrer em uma empresa que possui vários departamentos, de uma subunidade, fornecer produtos ou serviços para outra, estas transferências devem ser avaliadas através de critérios pré-estabelecidos entre as subunidades envolvidas.

Segundo Horngren (1985; 220), “preços de transferência são associados a bens ou serviços trocados entre as subunidades de uma organização. Na maioria das vezes, o termo é associado a materiais, peças ou produtos acabados”.

O cálculo dessas transferências possibilita realizar comparações de custos com empresas que fornecem o mesmo produto transferido dentro da organização, o que permite avaliar se está sendo vantagem utilizar produtos internos em substituição dos oferecidos no mercado. Também auxilia na avaliação das receitas geradas por cada centro, em razão destas transferências serem consideradas receitas para os centros de origem.

Para Horngren, Foster e Datar (1997; p. 639),

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.

Existem várias formas para se atribuir preços a estes produtos e serviços transferidos, geralmente são adotados três métodos: preço de transferência a valor de mercado, preço de transferência ao valor de custo, e, preço de transferência negociado.

Conforme a avaliação de Backer e Jacobsen (1973, p. 99),

o preço de mercado é um custo de oportunidade. Para o setor fornecedor dos produtos, o preço do mercado representa uma receita potencial perdida. Para o recebedor das transferências, o preço do mercado representa o custo que teria de ser pago, se os produtos fossem comprados fora.

No entanto, o valor de transferência a preço de mercado deve sofrer alguns ajustes com relação a custos que não ocorrem na operação interna da empresa como: investimento em publicidade, promoção de vendas, comissões, armazenagem, cobrança, valores de vendas irrecuperáveis e outros. Essa redução de custos obtida deve ser repassada ao departamento comprador em forma de desconto.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (1997; p. 642),

os preços de transferência baseados no custo são úteis quando não se dispõe de preços de mercado ou estes são inadequados ou muito difíceis de serem obtidos: o produto por exemplo, pode ser específico ou único, as listas de preços podem não ser amplamente acessíveis, ou o produto interno pode ser diferente dos produtos disponíveis externamente, em termos de qualidade e de serviço.

O método de transferência com base no custo de produção pode ser utilizado com fundamento apenas nos custos incorridos na subunidade fornecedora, ou utilizar os custos incorridos acrescentados de uma margem, com o objetivo de cobrir os custos fixos e auferir uma margem de lucro ao centro fornecedor.

Com relação aos produtos que não são vendidos a terceiros e também não podem ser adquiridos no mercado Horngren (1978, p. 446) escreve que

nestes casos, negocia-se um preço entre as divisões vendedora e compradora, ou pode-se usar uma fórmula estabelecida pela empresa para determinar o preço. As negociações podem desperdiçar tempo ou inflamar os ânimos, e é possível que a administração geral tenha de intervir, servindo de árbitro.

Em uma organização com um nível de descentralização bem acentuado, os gerentes costumam ter liberdade total para negociarem entre si. O preço negociado também pode ser aplicado quando o produto for oferecido no mercado externo, neste caso os gerentes têm liberdade para realizarem cotações de preços com outros fornecedores e decidir se irá comprar o produto da subunidade interna ou de outro fornecedor.

Os preços de transferências têm papel importante na avaliação do resultado de cada centro da empresa, exercendo grande influência no processo de decisão. Pois, com base nestas informações a empresa poderá optar por produzir o produto que necessita, ou, comprá-lo de outro fornecedor.

2.4 CENTROS DE RESPONSABILIDADES

Hansen e Mowen (2001; p. 316) explicam a contabilidade por responsabilidade da seguinte forma:

a medida que uma empresa cresce, as obrigações são divididas, e são criadas as esferas de responsabilidades, eventualmente se tornando centros de responsabilidade. De mãos dadas com a responsabilidade, está a autoridade em tomar decisões. A maioria das empresas tem a tendência de descentralizar a autoridade em tomar decisões.

Para Dearden e Anthony (1980; p.02).

Um centro de responsabilidade existe para realizar um ou mais propósitos; estes propósitos são os seus objetivos. Presumivelmente, os objetivos de um centro de responsabilidade individual destina-se a concretizar as metas globais de toda a organização.

A contabilidade por responsabilidade tem o objetivo de acompanhar cada departamento de forma independente do restante da organização. Isto permite avaliar os custos e receitas geradas por cada departamento da empresa. Para facilitar o controle e a tomada de decisão, cada departamento possui uma pessoa responsável, este indivíduo procura gerenciar as atividades do departamento a fim de alcançar as metas estabelecidas pela alta gerência da organização.

Conforme Horngren, Foster e Datar (1997; p. 134),

um centro de responsabilidade é uma parte, segmento ou subunidade de uma organização cujo gerente é responsável por um conjunto específico de atividades. Quanto mais alto o nível da gerência, mais ampla a responsabilidade do centro que ele dirige e, de modo geral maior número de pessoas subordinadas a ele.

O sistema de responsabilidade pode ser empregado de quatro formas diferentes. Centro de Custos, quando o gerente é responsável pelos custos do departamento. Centro de Receitas, quando o gerente é responsável pelas receitas do departamento. Centro de lucros, quando o gerente tem responsabilidade pelos custos e receitas do departamento, e, Centro de Investimentos quando o gerente é responsável pelos custos, receitas e investimentos realizados.

Cashin e Polimeni (1982, p 639) em referência aos custos debitados em cada departamento escrevem que

a contabilidade por responsabilidade fornecerá os meios para imputar os custos aos gerentes basicamente responsáveis pela sua incorrência. Geralmente o sistema será projetado de tal modo que os custos podem ser automaticamente seguidos até o indivíduo responsável pelo item, mesmo que esteja ao nível de responsabilidade mais baixo da organização.

Com um sistema de responsabilidade bem organizado será possível alocar os custos da empresa aos seus verdadeiros geradores, e caso a elevação dos custos de um departamento for conseqüência de medidas tomadas por outro departamento, como por exemplo, a solicitação do departamento de vendas para produzir produtos extras ao departamento de produção, estes custos extras de produção podem ser alocados ao departamento de vendas, já que este foi o responsável pela geração dos novos custos.

2.4.1 CENTRO DE CUSTOS

Uma indústria possui várias atividades, que geralmente são distribuídas em vários departamentos. Para cada departamento se estabelece um centro de custos, porém, pode ocorrer de um departamento ser dividido em vários centros, para haver um melhor desempenho de suas funções. Isso facilita a verificação do processo de trabalho e permite que sejam detectados, mais rapidamente, eventuais custos e desperdícios incorridos fora do padrão estabelecido pela empresa.

Para Horngren (1978; p.102), "centro de custos é o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para o qual se acumulam custos. O centro de custos típico é o departamento, mas, às vezes, o departamento pode ter vários centros de custos".

Segundo Campiglia (1993; p.368),

Constitui um centro de custos uma parcela ou o total de uma área de atividade de produção, reunindo mão-de-obra, máquinas, instalações, materiais e matérias-primas consumidas na produção, energia elétrica ou calorífica e outros insumos usados ou consumidos na produção.

Os centro de custos são de fundamental importância para o gerenciamento da empresa, pois, permitem alocar de maneira mais exata os valores destinados a cada produto da empresa. Informação importante para se verificar a viabilidade do produto, e, definir estratégias como o seu preço de venda.

2.4.2 CENTRO DE RECEITAS

Existem empresas que possuem departamentos que auferem apenas receitas, não existindo custos incorridos. Horngren, Foster e Datar (1997, p. 134) citam como exemplo de centro de receitas o departamento de vendas de um hotel "porque o gerente de vendas é responsável apenas por receitas. Neste caso, o orçamento enfatizaria as receitas".

Pode-se adotar o sistema de centro de receitas quando se tem como finalidade principal a avaliação das receitas geradas pelo centro de responsabilidade. Desta forma é possível verificar se o montante das receitas alcançou a meta estimada no orçamento realizado anteriormente.

2.4.3 CENTRO DE LUCROS

Os departamentos criados internamente em uma empresa podem ser avaliados, também, pelo seu lucro, gerado internamente em determinado período. Essa forma de controle gerencial é chamada de centro de lucros. Ela exige que os responsáveis por cada centro, preocupem-se não apenas com os custos, mas, também, com as receitas geradas pelo seu departamento.

Segundo Cashin e Polimeni (1982, p. 645), Centro de Lucros "é uma unidade em que o desempenho é avaliado em termos do lucro orçado e que tem responsabilidade tanto pela receita quanto pelas despesas".

Hornngren (1978; p.429), define que "um centro de lucros é um segmento da empresa, geralmente chamado de divisão, que é responsável tanto por despesas quanto por receita".

Portanto, os centro de lucros são uma forma gerencial, voltada para a avaliação do resultado em termos de lucro do departamento analisado. Através desse sistema, pode-se delegar responsabilidades para que o centro opere de forma autônoma, e, tomem as suas próprias decisões visando minimizar as suas despesas e maximizar as suas receitas.

2.4.4 CENTRO DE INVESTIMENTOS

O sistema por centro de investimento é adotado quando o gerente do departamento for responsável pelos custos, receitas e investimentos realizados. Com relação as responsabilidades que o gerente de um centro de investimentos possui Hornngren, Foster e Datar (1997, p.135) colocam que as “receitas, despesas e investimentos seriam os itens mais importantes do seu orçamento”.

Segundo Iudícibus (1998, p. 269), centro de investimentos

é um centro de lucro, porém, o sucesso ou insucesso relativo não é mensurado pela diferença entre receitas e despesas, mas por esta diferença relacionada com algum conceito de investimento realizado. É o melhor conceito de *Centro*, pois o lucro deve ser relacionado com o que foi investido, a fim de obtermos a lucratividade relativa.

Estes investimentos se referem ao aumento de instalações, aquisição de novos equipamentos, e decisões relacionadas aos produtos desenvolvidos. Para se verificar os resultados do centro de investimentos, deve-se comparar os resultados do departamento com o orçamento colocado como padrão.

2.5 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para a realização do presente estudo de caso, adotou-se o custeio por absorção como método de custeamento. Este método caracteriza-se pela apropriação de todos os custos relacionados à produção sobre os produtos elaborados, de forma direta e indireta, através dos critérios de rateios estabelecidos.

Segundo Martins (1985, p. 41),

custeio por absorção é o método derivado de aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

De acordo com Horngren, Foster e Datar (1997, p. 211), “custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque “absorve” todos os custos de fabricação.

A grande diferença do sistema por absorção em relação aos outros métodos consiste na forma do tratamento dos custos fixos de fabricação, no método por absorção estes custos são acrescentados ao custo dos produtos. Conforme a quantidade de produtos vendidos e armazenados, o resultado poderá sofrer mutações que o levem a variar tanto, para mais quanto, para menos em relação a outros métodos de avaliação. No entanto, foge ao objetivo do presente estudo a comparação deste método a outros sistemas de custeamento.

2.6 CUSTOS E DESPESAS, FIXAS E VARIÁVEIS

Os custos e despesas variáveis são aqueles que estão diretamente ligados a quantidade de produção ou venda. Isto é, quanto maior for a produção ou venda de produtos, maior será o custo ou despesa.

Para exemplificar o conceito de custos variáveis utilizaremos o seguinte exemplo de Martins (1987, p. 54),

o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada maior o seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são *Custos Variáveis*.

As despesas variáveis são aquelas relacionadas com a venda do produto, e como os custos variáveis, também variam o seu valor conforme a quantidade de produtos. A seguir, apresentaremos os custos e despesas, variáveis e fixos, relacionados ao desenvolvimento das atividades do supermercado.

Os custos e despesas fixas não estão diretamente relacionados ao volume de produção. Caso a empresa opte por aumentar ou diminuir a produção, estes custos geralmente não são afetados.

Segundo Leone (1985, p.106), custos fixos

são os custos que não variam com a atividade realizada dentro de uma faixa determinada de volume”. Portanto, os custos fixos podem sofrer variações, no entanto estas variações não estão diretamente relacionadas a quantidade produzida, elas podem ocorrer caso a produção ultrapasse certa quantidade de produção.

Com relação as despesas fixas, representam os bens ou serviços empregados na geração de receitas, trata-se de itens não relacionados com a fábrica, nem com a quantidade produzida.

CAPÍTULO 3

Neste capítulo, é apresentada a empresa em estudo, e, as formas de controle interno que utiliza. Também, identificam-se os custos e receitas referentes as atividades desenvolvidas no supermercado. Para finalizar, realizou-se uma análise dos resultados alcançados por cada centro de lucros.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O presente estudo de caso foi desenvolvido no Supermercado Tropicana, situado na Avenida Almirante Lamego, centro de Florianópolis. A empresa oferece diversos serviços e produtos aos seus clientes. Além da ampla variedade de produtos de supermercado, possui confeitaria e padaria própria, também conta com açougue, churrasqueira e rotisseria, atendendo, inclusive pedidos para eventos.

O empreendimento foi idealizado por José Vanderlei Guesser proprietário e administrador, iniciando suas atividades em 30 de outubro de 1999. A empresa procura atender as residências próximas a Avenida Beira Mar Norte, disponibilizando serviço de tele entrega aos seus clientes, também realiza campanhas de tele-marketing e distribuição de folder freqüentemente.

O supermercado conta com trinta e um empregados distribuídos pelos seus vários departamentos. Seu espaço físico absorve uma área de 380 m². Quanto ao sistema de administração interna é dividida em setor de compras, financeiro, recursos humanos, marketing e administração geral. Seus departamentos são ligados diretamente a alta administração, conforme se visualiza na figura 1.

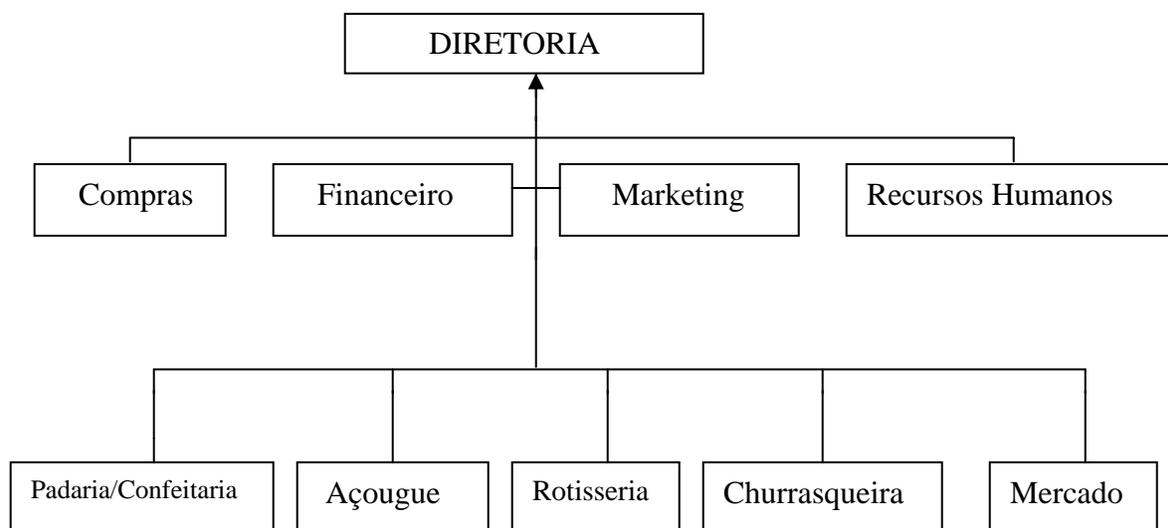


FIGURA 1 – ORGANOGRAMA FUNCIONAL DO SUPERMERCADO TROPICANA.

A empresa adota um sistema descentralizado, cada departamento possui um responsável atuando como gerente. Estes “gerentes” possuem liberdade parcial para tomar decisões. Nos centros de produção, podem optar, por quais produtos fabricar, a quantidade a ser elaborada, e que ingredientes utilizar. No entanto, a responsabilidade sobre a aquisição de matéria prima é do setor de compras.

O gerente do mercado¹ exerce responsabilidade sobre a área operacional, como atendimento a clientes, orientação a empregados e observação de medidas a serem tomadas. Todos os departamentos do supermercado são avaliados através dos custos incorridos e das vendas realizadas.

3.2 CONTROLES INTERNOS

Suas áreas de produção restringem-se aos departamentos de confeitaria/ padaria e rotisserie. Em relação à churrasqueira esta transforma a matéria prima para posterior revenda. O açougue beneficia alguns produtos antes de serem direcionados a área de vendas.

A rotisserie possui um cardápio que serve como referência de produção, com a possibilidade de ocorrer algumas modificações. Quanto à confeitaria/ padaria, esta possui maior

¹ Mercado – O departamento Mercado refere-se a área de vendas responsável pelos produtos fabricados fora do supermercado. Exemplos: laticínios, hortifrutigranjeiros, alimentos não perecíveis, jornal, utilidades e outros.

flexibilidade na produção, optando por produtos com maior aceitação no momento. Em relação à churrasqueira, esta não costuma alterar os produtos oferecidos, no entanto procura se adaptar as variações da demanda. Para finalizar, o açougue não tem uma quantidade fixa de produtos a serem beneficiados, pois, procura atender as solicitações da churrasqueira, rotisseria, padaria/confeitaria, vendas de frios e vendas de balcão.

O supermercado em estudo não possui uma adequada administração de custos. Sua análise de resultados é realizada com base em dados colhidos pelo sistema informatizado de vendas. Entretanto, este sistema não fornece informações quanto ao consumo de insumos no processo de produção, dificultando a avaliação dos departamentos, e, conseqüentemente prejudicando o processo de tomada de decisão.

Outro instrumento importante que não é utilizado pela empresa é o orçamento, o que dificulta a avaliação dos resultados alcançados pela empresa, prejudicando a projeção de metas a serem atingidas no futuro.

Quanto as transferências de produtos entre os centros de lucros, são controladas por meio de uma planilha. No entanto, nas transferências do mercado para os demais departamentos, a responsabilidade pela anotação da transferência é do centro de destino e não do centro que está fornecendo o produto. Este sistema propicia o surgimento de falhas no controle.

3.3 ESTRUTURA DOS CUSTOS TOTAIS DA EMPRESA E SEUS DIRECIONADORES

Para a realização deste estudo os departamentos de confeitaria e padaria, açougue, rotisseria, churrasqueira e mercado foram transformados em centros de lucros. Para facilitar a análise da confeitaria e padaria, que utilizam o mesmo espaço de vendas e de produção, considerou-se estes centros como correspondentes a apenas um centro de lucros.

O sistema de custeamento adotado foi o absorção, que embora conserve em seu estoque parte dos custos fixos, isto foi desconsiderado no presente estudo, em razão do consumo praticamente imediato dos itens produzidos.

Através deste sistema foi possível identificar os custos referentes a cada departamento. Além dos custos e despesas variáveis pertencentes a cada centro, foram alocados, através dos direcionadores de custos, os demais custos e despesas fixas. A seguir pode-se verificar os custos e despesas incorridas:

Mão-de-obra

Os gastos com empregados da área de produção, que trabalham na elaboração de produtos, são considerados custo variável. A remuneração dos “gerentes” de departamento é considerada custo fixo. Os salários de balconistas, operadores de caixas, entregadores, repositores, pessoal administrativo e motorista são considerados despesa.

Parte da despesa com balconistas da padaria/confeitaria foi alocada para a rotisseria, pois o atendimento aos clientes da rotisseria, que se concentra das 11:00 H. (onze horas) às 13:00 H. (treze horas), é realizado por estas atendedoras.

O açougue possui um empregado, embora este seja responsável pelo beneficiamento de produtos, e pelo atendimento de clientes, a sua mão-de-obra foi considerada totalmente como custo variável, em virtude do pouco tempo disponibilizado a venda de produtos.

Em relação aos empregados do mercado, muitos destes participam do processo operacional de outros departamentos. Por essa razão, foram alocados parte da despesa com empregados de caixa e entregadores, para os centros beneficiados com estes serviços.

A churrasqueira funciona apenas nos sábados, domingos e feriados, parte do custo da mão-de-obra do açougue foi destinada para a churrasqueira, pois, o serviço da churrasqueira aos sábados é desempenhado pelo empregado do açougue, e aos domingos o serviço da churrasqueira é executado por dois empregados que trabalham apenas neste dia.

Matéria prima

A matéria prima utilizada na elaboração dos produtos da padaria/confeitaria, açougue, rotisseria, e, churrasqueira, é considerada custo variável.

Telefone

O telefone é considerado uma despesa fixa pois é utilizada somente pela administração, principalmente no contato com fornecedores e clientes, a quantidade de ligações não está relacionada ao volume de vendas, pois os pedidos a fornecedores são realizados pessoalmente de forma agendada. O valor referente à despesa com telefone foi rateado aos centros de custos em função do número de ligações a serviço de cada centro.

Água

Para os centros de mercado, açougue e churrasqueira, o gasto com água é considerado despesa fixa, pois a sua utilização é basicamente relacionada a limpeza destes setores. Em relação a rotisseria e padaria/confeitaria, a água é utilizada na confecção dos produtos e na limpeza, ela é considerada um custo variável, pois a quantidade utilizada acompanha o volume produzido.

Gás

O gás é utilizado apenas na produção da rotisseria e padaria/confeitaria. É considerado um custo variável, pois seu uso está relacionado ao montante produzido nesses centros.

Energia Elétrica

A despesa com energia da área administrativa foi alocada aos demais centros com base no consumo de Kw/h de cada subunidade. Para o mercado, a energia utilizada na iluminação, refrigeradores e máquinas é alocada como despesa fixa.

Com relação ao centro padaria/confeitaria, a energia é considerada custo variável na utilização de máquinas, como, forno, batedeira, amassadeira, batedor, cilindro, emplastificador, cafeteira, fritadeira; o gasto com a iluminação do departamento de produção, balança, geladeira e freezer, foi caracterizado como custo fixo; e a iluminação da área de vendas é considerada despesa fixa.

A energia do açougue utilizada com refrigeradores, balcão e máquinas é toda alocada como despesa fixa, pois o seu uso no beneficiamento de produtos é insignificante.

Para a churrasqueira, a energia utilizada com o motor de rotação das carnes é considerada um custo fixo, no entanto, a energia utilizada na iluminação e balança é considerada despesa fixa.

Para finalizar, o consumo de energia na rotisseria com fritadeira e forno é considerado custo variável. O gasto de energia com freezer, coifa e iluminação da área de produção, é considerado custo fixo. Na área de vendas, a energia utilizada com balcão térmico e iluminação é considerado despesa fixa.

Aluguel, IPTU e Seguro de Instalações

Os gastos com o Aluguel, IPTU e seguro das instalações, consideram-se despesas fixas para o mercado. No entanto, para os centros de rotisseria, padaria/confeitaria, açougue e churrasqueira, tratam-se de custos fixos para o espaço destinado a produção, e, despesa fixa para o espaço de vendas.

Depreciação

Para determinar a depreciação com instalações, máquinas e equipamentos, utilizou-se o seguinte critério: a depreciação com itens relacionados com a fábrica foram considerados custo fixo, e, a depreciação com itens das áreas de vendas ou administrativas foram considerados despesa fixa.

Contador

O critério utilizado para ratear a despesa com contador foi a quantidade de funcionários referente a cada setor. Tendo como referência à folha de pagamento.

Publicidade

A despesa com publicidade foi alocada para cada centro conforme o grau de propaganda destinado a cada subunidade.

Manutenção de Software

A despesa com software foi rateada com base na utilização do sistema por cada centro de lucros.

Transporte

A despesa com transporte se refere aos gastos com gasolina, seguro e manutenção do carro. Atende principalmente a parte administrativa, e foi rateada aos centros de lucros conforme a quantidade de empregados.

Material de expediente

Para alocar a despesa com material de expediente, relacionado à área administrativa, foi adotado a quantidade de empregados de cada centro, pois esta proporção reflete de maneira satisfatória o consumo de materiais destinado a cada subunidade.

Saco de lixo

Para a padaria/confeitaria, açougue e rotisseria foi considerado custo indireto variável, para o mercado foi considerado custo fixo, para a churrasqueira não houve custo com saco de lixo. O consumo de saco de lixo pode ser identificado diretamente em cada centro.

Copo descartável

O consumo de copos descartáveis é considerado uma despesa, rateada com base no número de empregados por departamento.

Embalagens para refeição

As embalagens para refeição são utilizadas somente na rotisseria para o armazenamento das compras. É considerado um custo direto, pois os produtos somente podem ser vendidos através destas embalagens.

Embalagem térmica para churrasco

Esta embalagem é utilizada para a venda das carnes da churrasqueira, é considerada custo variável por ser fundamental para a venda dos produtos.

Etiquetas para balança

As etiquetas para balança são consideradas despesas com venda, são variáveis, pois, o seu consumo depende da quantidade vendida e pode ser identificado diretamente em cada centro.

Filme PVC

O filme de PVC é avaliado como um custo variável. Serve para embalar produtos do açougue, e confeitaria/padaria. Trata-se de um item fundamental para a venda e conservação do produto, tal qual a relação existente entre a caixa de leite e o produto leite.

Etiqueta de preços

As etiquetas de preços são utilizadas somente pelo departamento mercado, e, são consideradas uma despesa.

Sacolas

O consumo de sacolas é uma despesa variável e serve para transportar produtos de todos os centros, foram rateadas conforme o consumo de cada centro.

Saco de papel

Os sacos de papéis são utilizados pela confeitaria/padaria na venda de produtos, considerado-se uma despesa variável com venda.

Bobina para PDV

A bobina para ponto de venda é utilizada nas máquinas de caixa e a sua despesa foi rateada conforme o volume de vendas de cada centro de lucros.

Fita tintada para PDV

A fita tintada para ponto de venda é utilizada na impressão dos cupons fiscais, como critério para rateio desta despesa foi utilizado a proporção de vendas de cada centro de lucros.

Bobina Picotada

A bobina picotada é utilizada internamente na rotisseries, padaria/confeitaria e açougue. Seu maior consumo está no mercado, na compra de verduras, frutas, legumes e outros produtos a granel. Trata-se de uma despesa variável para o mercado, local de venda dos produtos citados e um custo indireto de fabricação para os demais centros.

Outros custos e despesas

Inclui-se neste item, outros custos e despesas de pequeno valor, não citados anteriormente, cuja evidenciação torna-se irrelevante.

3.4 RECEITAS GERADAS E PREÇO DE TRANSFERÊNCIA UTILIZADO

O Supermercado Tropicana possui cinco centros de lucros, e, todos eles realizam vendas diretas a seus clientes. No entanto, esta não é a única fonte de receita existente nestas subunidades. Ocorrem várias transferências internas, de um departamento para outro, que influenciam no resultado operacional.

Estas transferências são realizadas com a finalidade de atender certas necessidades que os departamentos possuem, sejam de serviços ou produtos. Como critério para avaliação das transferências de produtos adotou-se o preço negociado. Isto é, as subunidades negociam entre si um preço que atenda ao interesse de ambas.

A seguir pode-se verificar os tipos de receitas geradas por cada centro de lucro, através da venda direta ou transferência para outros centros:

Mercado

O mercado é responsável pela revenda de produtos, não é um centro de lucros fabricante. Entretanto, o mercado fornece alguns produtos para os demais centros de lucros a um preço negociado que será considerado receita.

Para a rotisseria são transferidos vários produtos que fazem parte do cardápio, como arroz, feijão, verduras, legumes, temperos, produtos de limpeza e outros. Para a confeitaria/padaria são deslocados aguardente, leite, frutas, bolachas, produtos de limpeza e outros. A churrasqueira utiliza temperos, álcool, sal grosso, produtos de limpeza e outros. Também, são transferidos alguns produtos para a filial situada em outro ponto de Florianópolis. O valor negociado para a transferência é de 10% sobre o preço de aquisição do produto.

Padaria/Confeitaria

A padaria/confeitaria produz mais de cento e quinze tipos de produtos, como bolos,ucas, tortas, pães e muitas variedades de massas, folheados e outros. Estes itens são vendidos diretamente no balcão do departamento, ou por encomenda. No entanto, parte de sua produção é transferida para a filial a um preço negociado de 20% sobre o custo. O consumo interno de pães no café da manhã e da tarde, também é transferido deste setor.

Rotisseria

A receita da rotisseria é proveniente da venda de almoços pelo balcão e também por telefone. A rotisseria também é responsável pela alimentação dos empregados de todos os centros de lucros, cobrando-se do empregado R\$ 2,00 (dois reais) por cada refeição, este valor é revertido como receita para a rotisseria, com o objetivo de cobrir o seu custo.

Além do valor de R\$ 2,00 referente a cada almoço cobrado de empregado, foi acrescentado à receita da rotisseria mais R\$ 3,00 (três reais) sobre cada almoço concedido aos empregados como custo de oportunidade, referente a redução do potencial de vendas a clientes, este adicional será debitado do centro de cada empregado. Além do fornecimento de almoço aos empregados da empresa em estudo, a rotisseria também fornece almoço para os empregados da filial, considerando-se o mesmo sistema de preço de transferência mencionado anteriormente.

Açougue

A receita do açougue tem origem pela venda direta a clientes e também pela transferência de produtos beneficiados a outros centros. O açougue transfere carne, queijo, presunto e outros frios para, rotisseria, padaria/confeitaria, churrasqueira e também, para a filial ao preço de transferência de 10% sobre o custo de aquisição.

Churrasqueira

A receita da churrasqueira é obtida totalmente pela venda direta de produtos aos seus clientes.

3.5 APRESENTAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS POR CENTRO DE LUCROS

Mercado – avaliação mensal

Custos e Despesas		Vendas e Transferências	
Custo variável de aquisição dos produtos vendidos e transferidos	124.097,90	Vendas diretas para clientes	165.899,00
Total dos custos	124.097,90	Transferência Padaria/Confeitaria	823,00
Despesas variáveis	6.227,43	Transferência Churrasqueira	62,00
Despesas fixas	20.279,27		
Total das despesas	26.506,70	Transferência Açougue	22,00
		Transferência Rotisseria	1.423,99
		Transferência Para Filial	3.967,00
Total dos Custos e Receitas	150.603,79	Total das Receitas	172.196,99

O centro de lucros mercado obteve um excelente resultado durante o período analisado. Este departamento corresponde a principal atividade do supermercado. A absorção de custos e despesas fixas pelos demais centros de lucros contribui para a maximização do seu lucro. Os principais custos absorvidos são despesas, com, salário do empregado de caixa, motorista, entregadores, despesa com aluguel e despesas administrativas. Embora o mercado forneça alguns produtos aos demais centros de lucro, o resultado destas transferências não influencia de forma relevante em seu desempenho. Para a avaliação das transferências internas, não foi considerada a incidência de impostos.

Padaria/Confeitaria – avaliação mensal

Custos e Despesas		Vendas e Transferências	
Custo Fixo	689,27	Transferência Filial	977,00
Custos Variáveis	10.517,36	Vendas diretas para clientes	18.368,00
Total dos Custos	11.206,63	Consumo interno de pães	190,00
Despesas Variáveis	229,05		
Despesa Fixa	4.630,64		
Total das despesas	4.859,69		
Total dos Custos e Receita	16.066,32	Total das Receitas	19.535,00

A padaria/confeitaria apresentou um resultado satisfatório durante o período analisado. Além de cobrir os seus custos variáveis, a margem de contribuição gerada para a cobertura de custos e despesas fixas foi de R\$ 8.788,59. Os principais custos fixos são o aluguel da parte referente ao departamento que corresponde a 50% e depreciação das máquinas e equipamentos que corresponde a 40% dos custos fixos totais. Em relação às despesas fixas, 57% corresponde a mão de obra utilizada com atendimento, entrega, administração. Estes empregados não são exclusivos do departamento, pois também atendem aos demais centros de lucros.

Rotisseria – avaliação mensal

Custos e Despesas		Vendas e Transferências	
Custo Fixo	418,17	Refeições transferidas aos demais centros	3.875,00
Custos Variáveis	16.421,42	Vendas diretas para clientes	19.032,00
Total dos Custos	16.839,59		
Despesas Variáveis	83,50		
Despesa Fixa	3.872,48		
Total das despesas	3.955,98		
Total dos Custos e Receita	20.795,57	Total das Receitas	22.907,00

A rotisseria apresentou resultado positivo ao fim do período. As vendas a clientes não superaram os custos do centro de lucro, no entanto com a consideração da receita referente a transferência de refeições aos centro de lucros o resultado final superou os seus custos.

Neste departamento foi possível observar a importância de considerarmos as transferências internas entre os departamentos de uma empresa, a impressão inicial seria que o centro em estudo não fosse viável. Porém, com a utilização de um sistema de controle gerencial, pode-se verificar que além de absorver custos e despesas fixas, este departamento gera lucro a empresa.

Açougue – avaliação mensal

Custos e Despesas		Vendas e Transferências	
Custo Fixo	902,92	Transferência Para Filial	6.384,40
Custos Variáveis	21.858,53	Vendas diretas para clientes	9.752,40
Total dos Custos	22.761,45	Transferência para churrasqueira	5.923,18
Despesas Variáveis	199,45	Transferência para padaria/confeitaria	79,00
Despesa Fixa	338,45	transferência para rotisseria	2.978,57
Total das despesas	537,90		
Total dos Custos e Receita	23.299,35	Total das Receitas	25.115,57

O centro de custos açougue realiza uma função diferente dos demais centros de lucro, 61% dos produtos que saem deste departamento são destinados a outros departamentos da empresa. Embora, a principal atividade deste centro não seja a venda direta a clientes, o centro de lucros açougue é capaz de gerar resultados positivos para a empresa.

O lucro gerado pelo departamento no período concentra-se praticamente na parcela vendida aos clientes externos. O preço de transferência negociado com os demais centros é de 10% sobre o valor de aquisição dos produtos. Esta margem de lucro gerada nas transferências interna, praticamente cobre os custos fixos e despesas do departamento.

Churrasqueira – avaliação mensal

Custos e Despesas		Vendas e Transferências	
Custo Fixo	1.213,61	Vendas diretas para clientes	9.640,00
Custos Variáveis	5.923,18		
Total dos Custos	7.136,79		
Despesa Fixa	422,84		
Total das despesas	422,84		
Total dos Custos e Receita	7.559,63	Total das Receitas	9.640,00

O centro de lucros churrasqueira tem relacionamento direto com o açougue, pois toda a matéria prima transformada é transferida deste departamento. O seu custo variável está relacionado exclusivamente a matéria prima utilizada, pois a mão-de-obra de produção não varia conforme a quantidade produzida. Esta mão-de-obra é responsável por 90% do custo fixo do departamento. Quanto ao seu resultado, apresenta um lucro significativo, pois o seu período de operação restringe-se, apenas, aos sábados, domingos e feriados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Através do trabalho desenvolvido foi possível verificar os custos e receitas gerados por cada departamento do Supermercado Tropicana. Estas informações proporcionaram a realizar-se uma avaliação mais próxima da realidade de cada centro.

A descentralização parcial do poder de decisão permite que o processo operacional flua com maior agilidade e que as decisões sejam tomadas, geralmente, com maior qualidade. Isto beneficia a alta gerência que pode destinar mais tempo a administração e ao planejamento da empresa.

O sistema de responsabilidade por centro de lucros contribui de maneira decisiva para a correta avaliação dos resultados de cada centro. Este método possibilitou evidenciar os custos e receitas referentes a cada departamento do supermercado. Outro ponto positivo, foi o fato de estimular os responsáveis por cada centro a se empenharem com maior determinação na redução de custos e no aumento de receitas. A redução de custos, se deve, principalmente, ao esforço dos empregados em evitar desperdícios, através da reutilização das sobras de matéria prima na confecção de outros produtos.

Por meio do sistema de centros de lucros, foi possível verificar que as receitas do centro de lucros mercado supera de forma significativa os custos incorridos neste departamento. O fato de alocar parte das despesas do centro mercado, para outros centros, por estes, também, serem beneficiados pela existência das atividades geradoras destas despesas, provocou uma sensível redução dos custos do departamento mercado, e, conseqüentemente, elevou o seu resultado.

O controle gerencial de custos e receitas por departamento, evidenciou que o centro de lucros padaria/confeitaria absorve boa parte das despesas fixas. Este controle, da mesma forma, possibilitou verificar que o centro de lucros churrasqueira alcançou excelentes resultados, principalmente, pelo fato de operar apenas aos sábados, domingos e feriados.

Um dos fatores que participaram de maneira decisiva na verificação da viabilidade de cada centro de lucro foi a utilização do método de preço de transferência, com este sistema foi possível verificar a importância de alguns departamentos que poderiam ser considerados deficitários anteriormente. O centro de lucros açougue é o melhor exemplo disto, pois a maior parte de seus produtos é destinada para a produção de outros centros de lucros. Embora, o seu preço de transferência possa ser considerado relativamente baixo, pode-se verificar que a margem de lucro obtida com estas transferências é suficiente para cobrir os seus custos fixos e despesas.

Outro centro que foi beneficiado pela utilização do preço de transferência foi a rotisseria, pois os custos incorridos no período foram superiores as vendas diretas a clientes, no entanto, com a consideração das receitas provenientes das refeições concedidas aos demais departamentos, o resultado do departamento pode ser considerado satisfatório.

A margem de lucro utilizada na transferência de um centro para outro não influencia no resultado geral da empresa, pois o valor considerado como receita de transferência pelo departamento de origem será tratado como custo no departamento de destino.

As informações obtidas através deste estudo, podem ser extremamente úteis no processo de decisão da empresa, no entanto, a falta de um orçamento realizado pela empresa limita o grau de avaliação dos resultados. Por isso, seria de grande valia para o controle gerencial que fosse realizado um planejamento visando os resultados futuros. Desta forma, será possível verificar se os resultados de cada centro de lucros está correspondendo as expectativas da administração.

Quanto ao controle de produtos transferidos de um centro para outro, seria importante a implantação de um método com maior rigor, com a finalidade de evitar possíveis distorções nos resultados. As saídas de produtos devem ser fiscalizadas pelo centro fornecedor, procedendo-se ao aceite simultâneo por parte do centro comprador.

Com relação ao controle de estoque de matéria prima de cada centro de lucros, é essencial que se verifique com maior exatidão o fluxo de produtos utilizados. Isto, permitirá que se possa identificar a quantidade de matéria prima consumida durante determinado período de tempo, a fim de facilitar o levantamento dos custos de cada subunidade.

A utilização de um controle gerencial adequado, é de vital importância para a manutenção do caráter competitivo de uma empresa. As empresas que conseguem identificar as origens de seus custos e receitas possuem uma importante ferramenta para o processo de decisão. Também, ressalta-se a influência positiva que um sistema de administração descentralizada exerce em uma organização que possui vários departamentos, onde se desenvolvem diferentes atividades e se exigem diversos conhecimentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. 2v. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1974.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.

CASHIN, James A.; POLIMENI, Ralph S. **Curso de Contabilidade de Custos**. 2. ed. São Paulo: McGraw do Brasil, 1982.

DEARDEN, John; ANTHONY, Robert N. **Management control systems: cases readings**. 4. ed. R. D. Irwin, INC. Illinois, 1980.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

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

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1978.

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil Ltda, 1985.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1910.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1985.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1986.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**: Elementos de metodologia do trabalho científico. 5. ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1977.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à Pesquisa Científica em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.