

GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO: UTILIZANDO O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO DE AGRIBUSINESS.

Ernando Antonio dos Reis

Resumo:

O presente trabalho visa discutir alguns aspectos relacionados com o processo de avaliação de desempenho em entidades que se dedicam ao agribusiness. Nesse contexto, a abordagem do Preço de Transferência é enfatizada como um importante instrumento de gestão, disponível entre os inúmeros recursos oferecidos pelas áreas de conhecimento relativas às organizações.. O trabalho é desenvolvido a partir da identificação de um problema que torna necessária a avaliação de desempenho, numa empresa de agribusiness, mediante apresentação de um exemplo hipotético. Procurando solucionar o problema identificado, inicialmente, são apresentados alguns modelos de apropriação de custos: o método de Degraus e o método de Alocação Recíproca (utilizando a Matriz de Leontief). Após realizadas algumas análises daqueles instrumentos de apropriação de custos, vários modelos de preço de transferência são apresentados, incluindo a alternativa considerada ideal para a avaliação de desempenho.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos no Processo Decisório das Organizações*

GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO: UTILIZANDO O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO DE “AGRIBUSINESS”.

Ernando Antonio dos Reis

Professor do Depto. de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia

Doutorando em Controladoria e Contabilidade na FEA/USP

Endereço do Autor: Rua Francisco Vieira de Paiva, nº 321, Bairro Roosevelt

CEP 38.405-001 - Uberlândia - MG

Fone: (034) 215-4683

Resumo

O presente trabalho visa discutir alguns aspectos relacionados com o processo de *avaliação de desempenho* em entidades que se dedicam ao “*agribusiness*”. Nesse contexto, a abordagem do *Preço de Transferência* é enfatizada como um importante instrumento de gestão, disponível entre os inúmeros recursos oferecidos pelas áreas de conhecimento relativas às organizações..

O trabalho é desenvolvido a partir da identificação de um problema que torna necessária a avaliação de desempenho, numa empresa de “*agribusiness*”, mediante apresentação de um exemplo hipotético.

Procurando solucionar o problema identificado, inicialmente, são apresentados alguns modelos de apropriação de custos: o método de Degraus e o método de Alocação Recíproca (utilizando a Matriz de Leontief).

Após realizadas algumas análises daqueles instrumentos de apropriação de custos, vários modelos de preço de transferência são apresentados, incluindo a alternativa considerada ideal para a avaliação de desempenho.

ÁREA TEMÁTICA: Gestão Estratégica de Custos no processo decisório das Organizações

GESTÃO DE CUSTOS PARA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO: UTILIZANDO O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO DE “AGRIBUSINESS”.

Introdução

Objetiva-se, neste trabalho, discutir alguns aspectos relacionados com o processo de *avaliação de desempenho* em entidades que se dedicam ao “*agribusiness*”, privilegiando, nesse contexto, a abordagem do *Preço de Transferência*.

Nesse sentido, este estudo compreende, inicialmente, a identificação de um problema que torna necessária a avaliação de desempenho, numa empresa de “*agribusiness*”, mediante apresentação de um caso hipotético.

Em seguida, são apresentados alguns modelos de apropriação de custos que procuram solucionar o problema mencionado: o método de Degraus e o método de Alocação Recíproca (utilizando a Matriz de Leontief).

Finalmente, vários modelos de preço de transferência são apresentados, incluindo a alternativa considerada ideal para a avaliação de desempenho.

A necessidade de Avaliação de Desempenho no contexto de “Agribusiness”: Um Exemplo

Com o desenvolvimento econômico, notadamente, sob o modo de produção capitalista, os indivíduos revolucionaram as simples formas de produção e troca, transformando-as em complexas operações de organizações denominadas empresas, cujo papel, ou missão, compreende a satisfação de necessidades ilimitadas dos indivíduos, a partir da transformação de recursos em produtos e/ou serviços. Segundo STONER¹:

“A missão de uma organização é a finalidade peculiar que diferencia a organização de outras de seu tipo (...) cada organização escolhe sua própria missão que lhe é peculiar e que pode ser descrita em termos do produto e mercado - ou do serviço e do cliente atendido.”

Por outro lado, o ambiente onde ocorrem as complexas relações de produção e consumo é caracterizado por uma quantidade limitada de recursos: o problema econômico da escassez. Por essa razão, os agentes envolvidos na produção de bens e de serviços para o mercado estão condicionados a uma restrição econômica e, portanto, o desafio que se apresenta é a busca pela satisfação das necessidades humanas ilimitadas, a partir da combinação de recursos escassos.

As empresas devem, conseqüentemente, cumprir sua missão, de acordo com adequados padrões de desempenho, quando a sua ação sobre os fatores de produção propicie os melhores resultados possíveis, mensurados em termos econômicos. Nesse sentido, o processo produtivo deve agregar valor aos recursos, a partir de sua combinação ótima. Esse aspecto é denominado *eficácia*

¹ STONER, James A. F. *Administração*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985, p. 70.

econômica. CATELLI & GUERREIRO² enfocam a eficácia “ *como a competência da empresa em ter continuidade em um ambiente dinâmico e cumprir a sua missão*”.

A garantia da perenidade de uma empresa, no mercado, depende, pois, do cumprimento de sua missão, mediante a manipulação eficaz dos recursos. Daí o fato de os produtos e serviços ofertados pela empresa apresentarem-se como a materialização do cumprimento da missão empresarial.

A validação realizada pelo mercado, percebida na aceitação dos produtos e serviços e na consequente remuneração dos fatores empregados em seu processamento, tem no lucro a evidenciação autêntica da eficácia da organização produtora.

Em conformidade com essa lógica visualizada na economia de mercado, percebe-se a necessidade de utilização de adequados instrumentos de *avaliação de desempenho*, de modo que as ações dos gestores da organização contribuam para eficácia. Segundo FIGUEIREDO & CAGGIANO³ os principais objetivos da avaliação de desempenho são:

- “1. *Calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores têm sido desempenhadas.*
2. *Identificar as áreas onde ações corretivas devem ser implementadas.*
3. *Assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização.*
4. *Possibilitar uma compraração entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir as áreas onde melhorias devem ser objetivadas.*”

O contexto delineado nas linhas anteriores reflete exatamente as mesmas condições em que se encontram os agentes envolvidos na cadeia de “*agribusiness*”. Por exemplo, o produtor rural está voltado, também, para a satisfação de alguma necessidade da sociedade, tendo, portanto, a sua própria missão. Nesse processo, ele deve combinar recursos para a obtenção de produtos, quando se depara com o problema da escassez.

O cumprimento da missão de um produtor rural está envolvida, pois, pelos mesmos aspectos que afetam toda e qualquer empresa. Nesse caso, a eficácia econômica deve ser perseguida, também, pelo agropecuarista. É necessário que o desempenho, em todas as fases de seu processo, desde a aquisição da semente (ou do rebanho), até a venda de seu produto, agregue valor aos recursos processados, a fim de que assegure a sua continuidade.

Nas linhas a seguir, será exposto um exemplo bastante simples, mas, suficiente para ilustrar a necessidade e as alternativas de avaliação de desempenho no contexto de “*Agribusiness*”.

Suponha que a Agroindústria Leite Mineiro tenha como missão a produção e comercialização de alguns produtos lácteos, relacionados abaixo com seus preços de venda:

² CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Gestão Econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia da empresa*. Anais do XVII Congresso Argentino de Professores Universitarios de Costos, 1^{as}. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, Out. 1994, p. 4.

³ FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1992, p. 239.

Produtos	Preço
Leite	0,35
Queijo	7,00
Doces	8,50

A Agroindústria está estruturada em “áreas de responsabilidades” de produção e de venda, e, em cada uma delas, emprega diversos funcionários que habitam nas proximidades de suas instalações, sendo que parte de seus salários é remunerada na forma de produtos fornecidos a eles. Portanto, os produtos vendidos são aqueles que excedem o consumo próprio dos funcionários. O quadro abaixo evidencia a quantidade de cada item produzido, consumido e vendido, por área de responsabilidade:

	Produção			Vendas			Total
	Leite	Queijo	Doces	Leite	Queijo	Doces	
Produção							
Leite / lt.	30.000	-	-	-	-	-	30.000
Queijo / Kg.	-	700	-	-	-	-	700
Doces / Kg.	-	-	500	-	-	-	500
Consumo							
Leite / lt. (*)	-	7.000	7.500	6.300	-	-	20.800
Leite / lt.	3.500	1.700	1.500	1.000	1.500	0	9.200
Queijo / Kg. (*)	-	-	-	-	260	-	260
Queijo / Kg.	200	50	50	30	100	10	440
Doces / Kg. (*)	-	-	-	-	-	150	150
Doces / Kg.	150	50	30	20	80	20	350

(*) Consumo Produtivo/Venda

Considerando os custos operacionais de cada área, a contabilidade da Agroindústria Leite Mineiro, atualmente, disponibiliza aos gestores as seguintes informações:

	Produção			Vendas			Total
	Leite	Queijo	Doces	Leite	Queijo	Doces	
Receitas	0	0	0	2.205	1.820	1.275	5.300
Leite	0	0	0	2.205	0	0	2.205
Queijo	0	0	0	0	1.820	0	1.820
Doces	0	0	0	0	0	1.275	1.275
Custos	(4.750)	(230)	(370)	(200)	(50)	(100)	(5.700)
Resultado	(4.750)	(230)	(370)	2.005	1.770	1.175	(400)

Observa-se que o resultado global da empresa é um prejuízo de \$ 400 Mil, fato esse, suficiente para provocar inúmeras reuniões desgastantes entre os gestores das áreas, procurando causas e responsáveis pela ineficácia da organização, uma vez que as quantidades produzidas e comercializadas eram as mesmas apresentadas, historicamente, quando o resultado era positivo.

Na primeira análise realizada, os gestores partiram da consideração de que as áreas produtivas somente incorrem em custos, uma vez que nada vendem, ao passo que, as áreas comerciais dispõem de todos os componentes de uma demonstração de resultados, receitas e custos.

Uma primeira providência então seria verificar se os custos das áreas produtivas estavam compatíveis com os valores de períodos anteriores, uma vez que não havia muito mais o que fazer, nesse caso. As conclusões obtidas eram de que os mesmos estavam em níveis adequados, ligeiramente inferiores até.

Para as áreas comerciais, além dessa providência, cujo resultado era similar ao das áreas produtivas, outra análise envolvia a verificação dos valores das receitas que, para a confirmação das expectativas de alguns, apontava para um razoável declínio, em função da queda de preço dos produtos, no mercado final.

Naquele momento, a Agroindústria enfrentava uma de suas piores crises, quando não se vislumbrava qualquer possibilidade de recuperação imediata. Nesse caso, a solução proposta pelo proprietário, que havia participado de alguns cursos de Gestão e Controle, exigia uma reestruturação da empresa, envolvendo a identificação de áreas deficitárias e de medidas para saná-las, até mesmo a sua eliminação (tercerizando suas atribuições), se fosse o caso.

Entretanto, o relatório acima, apresentado pelo contador, não permite a adequada evidenciação para os novos propósitos, uma vez que existe uma série de transações, entre as áreas, não contemplada por ele. Em primeiro lugar, o custo dos produtos consumidos internamente não é transferido, da área produtora, para a área consumidora. Em segundo lugar, o custo do produto vendido, de cada área, não é deduzido da respectiva receita obtida.

Os gestores concordaram que necessitariam de um consultor para auxiliá-los, naquela difícil missão de analisar o desempenho das áreas da Agroindústria Leite Mineiro.

A solução pelo “Método de Degraus”

Logo que tomou conhecimento da situação da empresa e, tendo em vista a insuficiência do relatório contábil, o consultor sugeriu um novo critério de apresentação do resultado das áreas da Agroindústria, conforme quadro a seguir:

	Em \$ Mil						
	Produção			Vendas			Total
	Leite	Queijo	Doces	Leite	Queijo	Doces	
Receitas	0	0	0	2.205	1.820	1.275	5.300
Leite	0	0	0	2.205	0	0	2.205
Queijo	0	0	0	0	1.820	0	1.820
Doces	0	0	0	0	0	1.275	1.275
Custos Diretos	(4.750)	(230)	(370)	(200)	(50)	(100)	(5.700)
Rat. Leiteira	4.750	(1.559)	(1.613)	(1.308)	(269)	0	0
Sub-total	0	(1.789)	(1.983)	(1.508)	(319)	(100)	(5.700)
Rat. Queijo	0	1.789	(199)	(119)	(1.432)	(40)	0
Sub-total	0	0	(2.182)	(1.628)	(1.750)	(140)	(5.700)
Rat. Doces	0	0	2.182	(162)	(647)	(1.374)	0
Sub-total	0	0	0	(1.789)	(2.397)	(1.514)	(5.700)
Resultado	0	0	0	416	(577)	(239)	(400)

Na primeira reunião, após elaboração do relatório, o consultor faz os seguintes esclarecimentos:

- a) Já que as áreas produtivas não têm receitas, todos os seus custos devem ser transferidos para as áreas comerciais, pois representam o CPV - Custos dos Produtos Vendidos.
- b) Como existem transações entre as áreas, os custos dos produtos consumidos internamente devem ser transferidos das áreas produtoras para as consumidoras. Entretanto, existe um problema adicional, pois, ao realizar a transferência de valores, ocorre que, uma área que já tenha transferido seus custos, acaba recebendo outros custos decorrentes de seu consumo de produtos de outra área. O consultor esclarece que resolveu esse problema, conhecido na contabilidade de custos pelo nome de *alocação reflexiva*, utilizando o “Método de Degraus”, que consiste em estabelecer uma hierarquia de transferência, segundo a qual a primeira área, depois de transferir seus custos, não participa das novas distribuições, e assim sucessivamente ocorre com as demais áreas. O critério de escolha da hierarquia estabelece que, os custos devem ser transferidos no sentido do maior para o menor fornecedor de produtos. Nesse caso, a sequência de distribuição, para a Agropecuária Leite Mineiro, é: Produção de Leite, Produção de Queijo e Produção de Doces. As áreas comerciais apenas recebem custos, portanto, não transferem nada.
- c) Finalmente, com base nos cálculos, a única área não deficitária é a Venda de Leite, que contribui com um lucro de \$416 Mil, ao passo que Venda de Queijo e Venda de Doces, respectivamente, contribuem com os prejuízos de \$577 Mil e \$239 Mil.

Com esses resultados identificados, antes que a reunião voltasse para a discussão das medidas cabíveis, o gestor da área de Venda de Doces protestou. Ele discordava daquele método, porque a distribuição de custos omitida era relevante. Por exemplo, depois de transferidos os custos da Produção de Leite, ela deveria receber os custos dos queijos e doces consumidos, afinal o seu consumo é expressivo, aliás, o mais expressivo entre todas as áreas. Nesse caso, o seu custo é bem maior do que aquele transferido e, tendo em vista que a área de Venda de Doces é a única que não consome Leite, além daquele empregado na produção de Doces, ela foi prejudicada pelo critério utilizado. Certamente, o adicional de custo que não foi incluído no produto Leite, foi absorvido pelos demais produtos, que ficaram sobrecarregados, ao mesmo tempo que, a Área de Venda de Leite, única lucrativa, foi beneficiada.

Todos concordaram com a insatisfação do gestor da área de Venda de Doces e solicitaram que o consultor encontrasse uma nova solução para o problema.

Outra solução: utilizando a “Matriz de Leontief”

Após discutir com seus sócios, o consultor tomou conhecimento da possibilidade de se realizar ***alocações recíprocas de custos***, utilizando a ***“Matriz de Leontief”***, um recurso matemático que realiza as alocações sucessivas, até o último centavo. Estava encontrada a solução, pensou o consultor, após desenvolver no EXCEL, os seguintes cálculos:

Sem entrar no mérito da fundamentação matemática, o método de Leontief considera, inicialmente, os Custos Diretos das áreas em uma matriz-coluna.

CD	
P Leite	4.750
P Queijo	230
P Doces	370
V Leite	200
V Queijo	50
V Doces	100

Os coeficientes que representam a participação percentual de cada área consumidora (Linhas) sobre os produtos de cada produtora (Colunas) são apresentados em uma Matriz 6 x 6.

Matriz dos Coeficientes (R):

	PL	PQ	PD	VL	VQ	VD
PL	0,117	0,286	0,300	0,000	0,000	0,000
PQ	0,290	0,071	0,100	0,000	0,000	0,000
PD	0,300	0,071	0,060	0,000	0,000	0,000
VL	0,243	0,043	0,040	0,000	0,000	0,000
VQ	0,050	0,514	0,160	0,000	0,000	0,000
VD	0,000	0,014	0,340	0,000	0,000	0,000

A solução exige também a consideração de uma Matriz Identidade 6 x 6.

Matriz Identidade (I):

	PL	PQ	PD	VL	VQ	VD
PL	1	0	0	0	0	0
PQ	0	1	0	0	0	0
PD	0	0	1	0	0	0
VL	0	0	0	1	0	0
VQ	0	0	0	0	1	0
VD	0	0	0	0	0	1

A próxima Matriz representa a diferença entre a Identidade de a Matriz dos Coeficientes.

Matriz (I - R) :

	PL	PQ	PD	VL	VQ	VD
PL	0,883	-0,286	-0,300	0,000	0,000	0,000
PQ	-0,290	0,929	-0,100	0,000	0,000	0,000
PD	-0,300	-0,071	0,940	0,000	0,000	0,000
VL	-0,243	-0,043	-0,040	1,000	0,000	0,000
VQ	-0,050	-0,514	-0,160	0,000	1,000	0,000
VD	0,000	-0,014	-0,340	0,000	0,000	1,000

Calculando-se a inversa da Matriz anterior, tem-se a seguinte Matriz.

Matriz (I - R)⁻¹ :

	PL	PQ	PD	VL	VQ	VD
PL	1,471	0,493	0,522	0,000	0,000	0,000
PQ	0,514	1,258	0,298	0,000	0,000	0,000
PD	0,509	0,253	1,253	0,000	0,000	0,000
VL	0,400	0,184	0,190	1,000	0,000	0,000
VQ	0,419	0,712	0,380	0,000	1,000	0,000
VD	0,180	0,104	0,430	0,000	0,000	1,000

O Cálculo dos Custos Totais (CT), pela Matriz de Leontief, exige, finalmente, a realização da equação $CT = CD \times (I - R)^{-1}$, cujo resultado está apresentado na seguinte Matriz.

Matriz dos Custos Totais (CT) : $CD \times (I - R)^{-1}$

PL	7.294,30
PQ	2.842,11
PD	2.937,55
VL	2.214,25
VQ	2.346,38
VD	1.139,37

Com base nos números calculados, o consultor elabora uma nova demonstração de resultados:

	Em \$ Mil						Total
	Produção			Vendas			
	Leite	Queijo	Doces	Leite	Queijo	Doces	
Custos Diretos	(4.750)	(230)	(370)	(200)	(50)	(100)	(5.700)
+ Rateios	(2.544)	(2.612)	(2.568)	(2.014)	(2.296)	(1.039)	-
Subtotal	(7.294)	(2.842)	(2.938)	(2.214)	(2.346)	(1.139)	-
- Rateios	7.294	2.842	2.938	0	0	0	-
Total	0	0	0	(2.214)	(2.346)	(1.139)	(5.700)
Receita	0	0	0	2.205	1.820	1.275	5.300
Resultado	0	0	0	(9)	(526)	136	(400)

Sem maiores esclarecimentos, tendo em vista a dificuldade matemática envolvida no método, o consultor apresentou os novos resultados. Fica fácil perceber que, o único gestor satisfeito, com a nova demonstração, seja aquele anteriormente indignado, ou seja o da área de Venda de Doces. Os demais gestores comerciais não se conformavam. Os gestores da produção, por sua vez, não se pronunciavam, pois, considerando a premissa adotada de que apenas as áreas comerciais tenham resultado, eles, por um lado, estavam desmotivados, porque nada poderiam fazer e, por outro, entendiam que, naquela situação, ninguém lhes incomodaria, afinal o seu consumo estava dentro dos patamares históricos. Lêdo engano! Não tardou para que o gestor da área de Venda de Queijos, deficitário nas duas situações analisadas, questionasse sobre a possibilidade de as áreas produtivas estarem operando em níveis de eficiência abaixo daqueles apresentados pelo mercado. Afinal como o mercado poderia vender por aqueles preços? Porventura estariam adotando melhores técnicas produtivas? Se for isso, pode ser que os resultados das áreas comerciais e, conseqüentemente, da empresa, sejam decorrentes das ineficiências das áreas produtivas, que, por sua vez, estavam sendo repassadas para as áreas comerciais.

Mas, como mensurar isso? Àquela altura, os gestores não confiavam mais no consultor, cujos métodos, apesar de sofisticados, não lhes respondiam satisfatoriamente a questão. Decidiram contratar um novo consultor para aquela difícil missão.

O papel do Preço nas Transações Econômicas

Ao tomar conta da situação, o novo consultor logo percebeu tratar-se de um problema que exige a utilização do conceito de preço de transferência.

Em primeiro lugar, o consultor procurou demonstrar para os gestores, a importância do preço, no contexto econômico. Nesse sentido, enfatizou que, historicamente, o homem desenvolveu formas sociais de produção para satisfação de suas necessidades ilimitadas, quando se tornou premente o estabelecimento de padrões de valor, para realizar a intermediação entre os diversos objetos cambiáveis. Inicialmente, o sistema econômico caracterizava-se por trocas diretas, quando os bens eram transacionados entre si (escambo), sem requerer qualquer unidade de referência de troca.

Com o progresso sócio-econômico, uma determinada mercadoria fora destacada para cumprir o papel de unidade de referência, culminando com a criação da moeda, que se transformou na mercadoria-padrão, passando o valor das demais a ser expresso em termos relativos. Nesse contexto,

surgiu o preço como expressão monetária do valor relativo dos bens e serviços, tornando-se um instrumento imprescindível à reprodução das relações sociais de produção e consumo.

Entretanto, o preço, como mecanismo das trocas, só existe formalmente quando ocorre uma transação entre entidades diferentes. Entretanto, é possível utilizar um conceito similar para substituí-lo nas relações intra-entidades. Trata-se do **Preço de Transferência**, que pode ser definido como o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização.

Existem diversos modelos de preço de transferência, embora nem todos sejam adequados para a avaliação de desempenho. Alguns são fundamentados em custos, outros em valores negociados e alguns em preços de mercado.

Os modelos baseados em custos são insuficientes porque permitem o repasse de eficiências ou ineficiências entre as áreas e não permitem a identificação do resultado gerado pelas áreas (no exemplo, das áreas produtoras).

Esses modelos podem considerar o Custo Total ou somente o Custo Variável. Os métodos de Degraus e de Leontief podem ser enquadrados entre os modelos que se utilizam do Custo Total, e apresentam uma desvantagem em relação aqueles que se utilizam do Custo Variável, decorrente das distorções causadas pelo rateio dos custos fixos entre as áreas.

Uma solução para o problema do repasse das eficiências/ineficiências seria a utilização de padrões que considerassem níveis adequados de eficiência. Entretanto, permaneceria o problema da não identificação do resultado (das áreas produtoras, no exemplo). A proposta, para isso, ainda considerando os modelos fundamentados em custos, envolve a utilização do custo mais margem. Entretanto, essa solução conduz a resultados ilusórios, uma vez que a margem a ser arbitrada será sempre obtida.

O modelo baseado em negociação entre os gestores é insatisfatório porque, o preço negociado pode ser influenciado pela habilidade de negociação de um ou vários gestores e, conseqüentemente, o valor do produto acaba dependendo do poder exercido pelos gestores.

Finalmente, os modelos baseados em preços de mercado apresentam algumas vantagens ausentes nos modelos anteriores. A eficiência/ineficiência interna não é transferida por esses modelos e o valor do produto independe do poder dos gestores. Entretanto, que valor de mercado considerar? O preço médio do produto no mercado incorpora alguns elementos de custo que a empresa não incorre, tais como: impostos, comissões, seguros, fretes etc. Nesse caso, deve-se ajustar o preço médio do mercado, excluindo-se aqueles elementos.

Essa última variante do modelo, baseado em preço de mercado ajustado, parece a mais adequada. Todavia, ao considerar o preço médio de mercado, essa metodologia faz com que as áreas produtoras sejam induzidas a tornarem-se tão eficientes quanto uma empresa média. No mercado, algumas empresas mostrar-se-ão melhores, outras, porém, estarão em condição pior.

Nota-se, portanto, que o modelo baseado no preço de mercado ajustado não conduz à busca da máxima eficácia e, por essa razão, surge o **modelo de preço de transferência baseado no custo de oportunidade**.

Esse modelo considera que, o valor dos produtos transacionados entre as áreas deve refletir o valor da melhor alternativa desprezada, sob a ótica da área compradora, ou seja, o menor

preço de mercado. Evidentemente, considerando as mesmas condições de qualidade, prazo de entrega etc.

Dessa forma, se a área produtora é ineficiente, ela arca com os custos da ineficiência, se, pelo contrário, é eficiente, o lucro é atribuído a ela. A área compradora, por esse modelo, paga exatamente o mesmo valor que pagaria para a melhor empresa existente no mercado. Isso induz a área produtora a buscar a máxima eficiência.

O modelo pode parecer um tanto injusto, sob o ponto de vista da área produtora, pois existem compradores, no mercado, que pagariam mais do que o preço mínimo de mercado. Entretanto, ao optar pela utilização desse modelo, a organização deve dar autonomia às suas áreas, para que elas possam negociar, também, externamente. Nesse caso, a área produtora poderá vender por um preço maior do que o mínimo de mercado, e a área compradora, por sua vez, buscará fornecimento junto àquela empresa, existente no mercado, que pratica o menor preço. A organização, como um todo, ganhará com esse comportamento das áreas.

A solução pela abordagem do “Preço de Transferência”

As explanações do consultor foram suficientes para restaurar a confiança dos gestores na apuração contábil de resultados.

	Em \$ Mil						Total
	Produção			Vendas			
	Leite	Queijo	Doces	Leite	Queijo	Doces	
Receitas	6.625	2.730	2.444	2.205	1.820	1.275	17.099
Leite	6.625	0	0	2.205	0	0	8.830
Queijo	0	2.730	0	0	1.820	0	4.550
Doces	0	0	2.444	0	0	1.275	3.719
Custos	(6.370)	(2.665)	(2.830)	(2.255)	(2.353)	(1.026)	(17.499)
Diretos	(4.750)	(230)	(370)	(200)	(50)	(100)	(5.700)
Leite	0	(2.175)	(2.250)	(1.825)	(375)	0	(6.625)
Queijo	(840)	0	(210)	(126)	(1.512)	(42)	(2.730)
Doces	(780)	(260)	0	(104)	(416)	(884)	(2.444)
Resultado	255	65	(386)	(50)	(533)	249	(400)

A análise do novo relatório demonstra que o gestor da área de Venda de Queijo estava parcialmente correto. Uma das áreas produtoras, a área de Produção de Doces, está, realmente, transferindo ineficiências. Porém, a sua área, a exemplo dos dois métodos anteriormente utilizados, continua apresentando prejuízo. O mesmo ocorre com a área de Venda de Leite e, a área de Venda de Doces, finalmente, é a única área comercial lucrativa. É interessante observar que, o sofisticado método de Leontief apresentou a mesma sequência de resultados, para essas áreas, embora com valores diferentes.

A grande vantagem do modelo de preço de transferência está na identificação dos resultados das áreas produtoras. Nesse caso, revelando que as produções de Leite e Queijo são lucrativas, enquanto que a Produção de Doces apresenta prejuízo.

Após identificadas as contribuições de todas as áreas, os gestores devem passar a analisar as alternativas de reversão do resultado. Entretanto, essa pauta ficou para a próxima reunião, a ser realizada amanhã. No entanto, o consultor adiantou que, na ausência de soluções para as áreas deficitárias, um estudo de viabilidade poderia ser realizado, considerando a terceirização de tais áreas. Nesse caso, a Agroindústria Leite Mineiro continuaria produzindo Leite e Queijo, os quais seriam comercializados por terceiros, já que as áreas comerciais internas não demonstraram competência para isso. Por outro lado, a produção de Doces de Leite seria eliminada. Porém, paradoxalmente, a área de Venda de Doces mostra competência no cumprimento de sua missão. Por isso, a empresa poderia continuar comprando os Doces de terceiros, para revendê-los.

Considerações Finais

Pode-se notar, a partir do presente estudo, a importância do processo de avaliação de desempenho, e da utilização do conceito de preço de transferência, no contexto de “*Agribusiness*”.

O caso hipotético representa apenas um dos possíveis usos desse importante instrumento de gestão. Pode-se imaginar, também, a sua importância, por exemplo, em uma fazenda, onde os empregados específicos, de uma determinada cultura, eventualmente trabalhem em outra cultura, ou na criação de gado. Nesse caso, o preço de transferência pode ser utilizado para equalizar os custos dos serviços prestados. Também, nas transferências de gado, de um estágio de desenvolvimento para outro, o instrumento pode ser utilizado, além de outros exemplos que poderiam ser enumerados aqui.

É importante destacar, todavia, que o modelo de preço de transferência deve privilegiar conceitos adequados, que conduzam a organização em direção à eficácia econômica, sua garantia de continuidade e, também, de aproveitamento ótimo dos recursos escassos da humanidade. Alguns modelos, apesar de alguma sofisticação e certo rigor matemático, podem revelar-se insuficientes para os propósitos de uma gestão eficaz.

Bibliografia

- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Gestão Econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia da empresa*. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, 1^{as}. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, Out. 1994.
- FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1992.
- HORNGREN, C. T. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5^a. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Rural*. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MAURO, Carlos A. *Preço de Transferência baseado no Custo de Oportunidade: Um instrumento para promoção da Eficácia empresarial*. Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP, 1991.
- PADOVEZE, Clóvis L. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996.
- STONER, James A. F. *Administração*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.