

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis**

**ALOCAÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS DE UMA ESTRUTURA
DE VENDAS COMPARTILHADA: UM CASO APLICADO**

Fernando Modesto Yarussi

São Paulo

2013

Fernando Modesto Yarussi

**ALOCAÇÃO DE CUSTOS INDIRETOS DE UMA ESTRUTURA
DE VENDAS COMPARTILHADA: UM CASO APLICADO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Prof. Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani Filho

São Paulo

2013

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Prof. Dr. Moisés Ari Zilber

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Prof. Dr. Sérgio Lex

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Profª. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

Y29r Yarussi, Fernando Modesto

Alocação de custos indiretos de uma estrutura de vendas compartilhada : um caso aplicado / Fernando Modesto Yarussi - 2013.

74f. : 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

Orientação: Prof. Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani Filho

Bibliografia: f. 69-72

1. Alocação de custos indiretos. 2. Critérios de rateio. 3. Estrutura de vendas. 4. Pesquisa-ação. I. Título.

CDD 657.42

Dedico este trabalho a meus pais, pela formação que me proporcionaram e pelo apoio nesta jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por estar sempre presente e suportando-me nos obstáculos e desafios da vida.

Aos meus amigos e familiares pelos constantes incentivos ao longo desta jornada, que contribuíram nos momentos mais desafiadores e atribulados.

Ao meu orientador Professor Marco Milani pela sua paciência, apoio e compartilhamento de seu conhecimento.

Aos professores e colegas do Programa de Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie, que através das discussões ao longo do programa permitiu muito a reflexão e aprendizado.

Aos Professores Drs. José Carlos Tiomatsu Oyadomari e Marcio Marcelo Belli pelos comentários e sugestões na ocasião do exame de qualificação.

Aos colegas da empresa estudada que dedicaram seu tempo e experiência, através das opiniões e sugestões não somente durante as entrevistas para realização deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para tornar possível esta pesquisa!

*“Aprender é a única coisa de que a mente
nunca se cansa; nunca tem medo e nunca se
arrepende.”*

Leonardo da Vinci

RESUMO

O objetivo deste estudo é verificar, por meio de uma pesquisa-ação, como estabelecer critérios que garantam a alocação adequada dos custos de uma estrutura de vendas, proporcionando transparência sob os aspectos técnicos da distribuição de gastos. Adicionalmente objetiva-se atender as expectativas dos usuários internos, caracterizados pelos gerentes de controladoria das áreas de negócios. Esta pesquisa foi desenvolvida em uma empresa multinacional, do setor eletroeletrônico, a qual se serve de uma estrutura compartilhada de vendas. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas de maneira a identificar os elementos necessários para contribuição de um modelo que atendesse as exigências dos usuários internos. Com base na literatura e informações desses usuários, os resultados proporcionaram a elaboração de um modelo de alocação de custos visando ao atendimento de uma demanda imediata da empresa estudada.

Palavras-chave: Alocação de custos indiretos, Critérios de rateio; estrutura de vendas; pesquisa-ação.

ABSTRACT

The objective of this study is to verify, by means of action research, how to establish criteria to ensure the correct and proper allocation of selling costs, providing transparency in the technical aspects of the distribution of costs. Additionally aims to meet the expectations of internal users, featured by controller of business areas. This research was developed in a multinational company, from electric and electronic sector, which makes use of a shared organizational structure Sales. The data collection was performed using semi-structured interviews in order to identify the necessary elements to input for a framework that would meet the requirements of internal users. Based on the literature and information of these users, the results provided the elaboration of a method of cost allocation aiming to supply an immediate demand of the studied company.

Keywords: *overhead allocation; apportionment criteria; shared sales structure; action research.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Contextualização do tema.....	11
1.2 Questão de Pesquisa.....	13
1.3 Objetivo	14
1.4 Justificativas e contribuições.....	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 Alocação de custos	18
2.1.1 Custeio por absorção.....	21
2.1.2 Custeio por atividade	23
2.2 Gestão dos custos	27
2.3 Definições e classificações dos custos	29
2.3 Centros de responsabilidades	31
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	33
3.1 Tipo e método de pesquisa.....	33
3.2 Pesquisa-ação..	35
3.3 Etapas da pesquisa-ação	36
3.4 Amostragem.....	37
3.5 Procedimentos de coleta de dados.....	38
3.6 Procedimentos de tratamento e análise dos dados	40
3.7 Elaboração e aplicação da entrevista	41
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	44
4.1 Perfil da empresa	44
4.2 Distribuição atual dos custos da área de vendas.....	45
4.3 Perfil dos entrevistados.....	48
4.4 Apresentação dos resultados das entrevistas.....	50
4.4.1 Da Pergunta 1.....	50
4.4.2 Da Pergunta 2.....	54
4.4.3 Da Pergunta 3.....	56

4.4.4 Da Pergunta 4.....	60
4.5 Proposta de distribuição dos custos da área de vendas.....	62
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
REFERÊNCIAS.....	69
APÊNDICES	

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização do tema

As organizações estão em constante mudança na busca de maior competitividade e da eficiência operacional, exigindo o desenvolvimento ou adaptação de novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo.

Mudanças na concorrência, no ambiente de produção, nas estruturas de custos das empresas, aliado ao rápido desenvolvimento de tecnologias avançadas têm sido defendidos como pressões imponentes de mudança nas práticas de contabilidade de gestão (JOSHI, 2001).

Nesse contexto, as organizações para sobreviver e expandir suas atividades buscam constantemente a adaptação e flexibilidade de suas estruturas organizacionais, a fim de assegurar as vantagens competitivas, garantindo o sucesso e a rentabilidade da operação. O ambiente econômico atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão dos custos (HANSEN E MOWEN, 2001), emergindo desta forma como fator de destaque, o que permeia a contabilidade gerencial, por envolver o processo de identificar, mensurar e analisar as informações para o suporte à tomada de decisão.

O ambiente competitivo, tanto para as empresas de serviços quanto para as de manufatura, tornou-se mais desafiador e exigente, e, portanto, as empresas de hoje demandam de informações contábeis gerenciais melhor e diferentes (ATKINSON *et al*, 2011).

Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão. No que se referem ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde problemas ou situações não previstas podem estar ocorrendo, através de comparações com padrões ou orçamentos. Informações de custos para a tomada de decisão é também, bastante úteis para subsidiar diversos processos decisórios importantes (BORNIA, 2010).

Os sistemas de contabilidade gerencial precisam ter foco no cliente e fornecer informações valiosas e precisas aos gerentes da empresa, em vez de simplesmente atender as necessidades da contabilidade de custos (ATKINSON *et al*, 2011).

As organizações ao longo dos anos têm se utilizado de várias metodologias para alocação de custos e/ou definição de critérios para distribuição (rateio) dos custos e/ou

despesas da área de vendas, da administração central, etc., na tentativa de viabilizar ou atingir uma melhor análise e compreensão das operações dos negócios.

Os custos indiretos relacionados às estruturas comuns para apoio às operações das empresas têm representado uma parcela significativa no total de custos, dependendo do segmento de atuação empresarial. Mesmo uma parcela destes custos podendo estar relacionada ao volume de vendas, o que poderia sugerir uma alocação direta de custos, verifica-se uma parcela representativa tida como custos fixos, uma vez que a atividade administrada por esta área proporciona um benefício comum no contexto geral da empresa.

Os critérios para alocação de custos indiretos é tema bastante explorado na literatura, principalmente com foco nas questões de produção – fabril -, e sempre tido como controverso e importante, no contexto da contabilidade gerencial (PILLAI, 2008; IUDÍCIBUS, 2010; ZIMMERMAN, 1979) e objeto de discussões internas nas organizações quando se refere às dificuldades ou discussão de alocação de custos e/ou recursos.

A maioria dos gerentes conhece e identifica os custos diretos, porém aparentam não ter a mesma facilidade na identificação no que se refere aos custos gerais. Inclusive a proporção dos custos totais que são indiretos aumentou na maioria das empresas, devido à complexidade dos negócios ter aumentado, e como resultado, a necessidade de uma distribuição precisa e oportuna de custos também aumentou (PILLAI, 2008; ATKINSON *et al*, 2011).

Considerando empresas, onde o modelo de negócio define a utilização de uma estrutura de vendas única e orientada por canal de vendas para atendimento ao mercado (*one face to the customer*), a distribuição das despesas indiretas da operação de vendas às áreas de negócios, torna-se um fator determinante para o sucesso estratégico da empresa e das áreas de negócios. Neste contexto, a busca por um sistema de gestão que proporcione um adequado controle dos custos das operações de vendas assume um papel relevante.

A distribuição dos gastos de uma área de vendas única é bastante complexa, pois envolve despesas diretas e indiretas, e por consequência exige definição de critérios justos para a alocação através de chaves de rateio. A importância da busca de um mecanismo que garanta a alocação adequada das despesas de vendas proporcionará uma maior transparência sob os aspectos técnicos da distribuição dos custos, atendendo as expectativas dos usuários internos, caracterizado pelas áreas de negócios.

Hansen e Mowen (2001, p. 197) destacam que a complexidade de muitas empresas modernas leva o contador a alocar custos de departamentos de apoio para uma variedade de objetos de custos, e a alocação é simplesmente um meio de se dividir um grupo de custos, como departamentos (subunidades). Apesar de o custo total não ser afetado por essa alocação,

as quantias de custos atribuídas para as subunidades podem ser afetadas pelos procedimentos de alocação escolhidos, inclusive afetando os preços de oferta e a rentabilidade. Desta forma verifica-se a importância que a alocação de custo requer.

As definições de critérios para alocação dos custos/despesas devem considerar as particularidades que podem envolver a utilização da estrutura única e compartilhada nas organizações, como por exemplo, uma estrutura de vendas, considerando as necessidades de alocações das despesas conforme a demanda/utilização por determinado canal de vendas e a variabilidade de tipos de produtos (padronizados e customizados) das áreas de negócios. O desafio é significativo para garantir a coerência entre o resultado verificado nas vendas e as despesas atribuídas desta estrutura.

Conforme Martins (2010, p. 35) “quando existem diversas alternativas para o registro contábil de um mesmo evento, todas válidas dentro dos princípios geralmente aceitos, deve à empresa adotar uma delas de forma consistente”.

E portanto, verifica-se a existência de uma pré-disposição comportamental dos usuários que sinalizam a necessidade de identificar critérios mais justos para a distribuição da parcela dos custos indiretos da estrutura de vendas, inclusive se disponibilizando para apoiar na construção, em conjunto, destes critérios.

Zimmermann (1979, p. 504) destaca que o problema de alocação também surge sob o disfarce de preço de transferência, avaliação de desempenho divisional, e de relatórios de negócios. A questão da alocação de custos é a principal preocupação da CASB (*Cost Accounting Standards Board*), e ressalta que os pontos de vista predominantes da maioria dos pesquisadores de contabilidade variam a partir da posição de quem irá determinar como alocar os custos é essencialmente uma decisão arbitrária a visão de que as alocações de custos são altamente específicas por tipo de empresa/negócio, e que nenhuma regra geral pode ser determinada.

1.2. Questão de Pesquisa

Considerando esse contexto, descrito anteriormente, a questão de pesquisa que norteia este trabalho é:

Como estabelecer critérios que garantam a alocação adequada e justa dos custos de vendas, proporcionando transparência sob os aspectos técnicos da distribuição dos

custos e atendendo as expectativas dos usuários internos, caracterizado pelas áreas de negócios?

1.3. Objetivo

O objetivo geral deste estudo é verificar critérios para alocação dos custos de vendas de uma estrutura compartilhada de uma empresa multinacional do setor eletroeletrônico que atenda as expectativas das unidades de negócios; e que atualmente geram discordâncias na alocação dos custos, através da chave de rateio adotada.

1.4. Justificativas e contribuições

O ambiente competitivo e globalizado sugere uma constante atenção na forma de gerenciar os custos, pois estes podem de maneira significativa influenciar o resultado dos negócios, seja pela escassez de recursos ou pela necessidade constante de preservar e/ou ampliar a rentabilidade.

Hansen e Mowen (2010) indicam que “os custos indiretos relativos às atividades de apoio têm representado uma parcela cada vez mais relevante na estrutura de gastos das empresas. Sabendo-se que esses custos, conhecidos como *overhead*, não estão diretamente associados a volume de vendas ou produção”.

Martins e Rocha (2010) comentam que os *overheads*, em geral, são os custos indiretos em relação aos produtos, mas podem existir situações em que são diretos. Os custos relacionados à remuneração da força de vendas não é *overhead*, mas a administração de vendas sim.

É importante que as metodologias de distribuição de custos considerem de maneira transparente os critérios de alocação dos custos indiretos, inclusive para garantir e possibilitar aos gestores das unidades de negócios um conforto na verificação dos resultados dos negócios.

A complexidade e a forma de atendimento dos mercados (clientes) na busca por um atendimento customizado refletem na estrutura organizacional, principalmente para racionalizar a alocação de recursos em um atendimento que envolve a uma extensão geográfica de abrangência nacional.

Um sistema de gestão de custos não somente tem por objetivo fornecer mensurações de custos para relatórios externos, mas também para a tomada de decisões estratégicas e controle operacional. Horngren, Foster e Datar (2004, p. 411) afirmam que as alocações de custos são frequentemente uma fonte principal de descontentamento e confusão para as partes afetadas, porém que os gestores devem iniciar o ataque a um problema de alocação de custos, tentando identificar qual dos objetivos devem dominar o critério.

Desta forma, a verificação de critérios relevantes para a distribuição das despesas indiretas com vendas de uma empresa multinacional contribuirá na melhoria da qualidade percebida da chave de rateio, possibilitando sob o ponto de vista do usuário interno uma maior confiabilidade na informação, e facilitando as discussões seja na ocasião do orçamento anual, nas previsões de vendas (*forecast*) ou nos ajustes conforme demandas específicas.

Adicionalmente, verifica-se a oportunidade de aplicação imediata deste estudo por atender uma necessidade de demanda interna latente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O desenvolvimento das organizações, impulsionado pela concorrência e escassez de recursos, determina que a gestão dos custos esteja presente na agenda das empresas, com o propósito de manter ampliada a vantagem competitiva e a lucratividade dos negócios.

Bornia (2010, p. 3) indica que o efetivo controle das atividades produtivas é condição indispensável para que qualquer empresa possa competir em igualdade de condições com seus concorrentes. A falta desse controle, ou seja, a falta de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e a melhoria dos processos, poderá conduzir a empresa a ineficácia frente aos concorrentes.

O aumento da complexidade no ambiente de negócios, aliado a necessidade de encontrar soluções e estruturas organizacionais compatíveis com os requisitos do mercado, tornou a mensuração dos custos um desafio, onde a contabilidade gerencial passa a ter uma contribuição significativa na determinação da alocação de custos das estruturas centrais compartilhadas.

Iudícibus (2010, p.3) destaca duas abordagens distintas relacionadas aos objetivos da contabilidade: “[...] o objetivo principal da contabilidade é fornecer aos usuários, independente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a Contabilidade deveria ser capaz e responsável pela apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário”.

Tal entendimento, também é compartilhado por Martins (2010, p. 21) que indica que a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: auxílio ao controle e suporte às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Os desafios competitivos de hoje requerem que os sistemas de contabilidade gerencial tenham foco no cliente, seja interno ou externo, fornecendo informação valiosa aos gerentes da empresa. Os contadores gerenciais fazem parte da equipe gerencial, participando da formulação e da implementação da estratégia, atuando como *designers* de um sistema de informação gerencial (ATKINSON, *et al*, 2011).

Verifica-se que o uso da informação tornou-se um fator determinante e imprescindível nas análises e decisões empresariais, fomentado pelo dinamismo do ambiente empresarial, quer seja com foco na contabilidade gerencial ou financeira, e desta forma a sistematização das informações para que incorpore outros elementos formando subsídios para os tomadores de decisões.

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009) destacam que:

“o sistema de informações é um elemento do sistema empresa. Assim, a concepção de um sistema de informações com determinada flexibilidade é relevante no sentido de atender às alterações constantes no ambiente empresarial” (RIBEIRO FILHO; LOPES; PEDERNEIRAS, 2009, p. 306).

Percebe-se que um sistema adequadamente projetado poderá constituir-se num instrumento útil ao gestor no momento das decisões, devendo estar aderente aos interesses da organização e do cumprimento de sua missão. A participação dos usuários envolvidos no processo é fator relevante para o correto desenvolvimento do sistema de informação, principalmente quando envolve questões de alocação contábeis para que garanta a assimetria informacional e conteúdo.

Essas informações tornam-se relevantes, pois servem de base para que os administradores da empresa exerçam a gestão da empresa no que se refere à verificação da necessidade de redução de custos que possibilite a maximização do lucro, ampliação das perspectivas dos negócios, assim como enfrentar a concorrência, dentro da missão e objetivos organizacionais.

Martins (2010, p.21) destaca que o crescimento das empresas, e o distanciamento da administração da operação, possibilitou a contabilidade de custos a ser considerada uma forma de auxílio eficiente no desempenho da função de suporte a gerencial. Também destaca que a contabilidade de custos num primeiro momento esteve orientada para resolver os problemas de mensuração monetária de estoques e do resultado das empresas, ao invés de explorar seu potencial no campo gerencial como instrumento de administração.

Horngren, Foster e Datar (2004, p. 2) indicam que a contabilidade gerencial é responsável por medir e relatar as informações financeiras e não financeiras que ajudam o processo de decisão, e define a contabilidade gerencial como “[...] um processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Frezatti *et al* (2009, p.13) destacam que o sistema de informações gerenciais é um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e

comunicar informações para gestão, e a controladoria é o setor da empresa responsável por zelar pela eficácia do processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas.

Num contexto organizacional, onde um orçamento anual para a operação da área de vendas é discutido e aprovado pela Diretoria da divisão de negócios, e os custos em momento posterior distribuído para as áreas de negócios; a busca por uma metodologia com base em critérios consistentes para distribuição das despesas de vendas torna necessário o desenvolvimento de sistema de gestão de custos e controle gerencial.

O presente estudo se desenvolve no campo da contabilidade gerencial, com o objetivo de proporcionar através da informação contábil a correta análise, planejamento e distribuição dos custos relacionados à estrutura de vendas compartilhada num empresa multinacional do setor eletroeletrônico, apoiando o processo de tomada de decisão.

Iudícibus (2012, p. 21) comenta que a contabilidade gerencial deve-se valer em suas aplicações, de outros campos de conhecimentos, não necessariamente restritos a contabilidade, ou seja, pode-se aproveitar de conceitos da administração, da estrutura organizacional.

Na contabilidade gerencial existe uma série de teorias ou constructos “normativos”, os quais incluem o custeio baseado em atividades para alocação de custos indiretos, com a intenção de apoiar os modelos de gerenciamento e tomado de decisão, e, entretanto, não são considerados por pesquisadores acadêmicos, como teoria (MALMI, 2005).

2.1. Alocação de custos

De acordo com Horngren, Data e Foster (2004, p. 410) a alocação de custos é, fundamentalmente, um problema de ligar algum custo ou grupo de custos a um ou mais objetos de custos, tais como produtos, departamentos, classes de clientes, atividades e divisões.

Não existe uma regra para alocação dos custos tidos de estruturas compartilhadas ou corporativos; estes podem ser alocados somente as divisões de negócios, pois acreditam que estes são incorridos para apoiar as atividades da divisão; ou alocam todos os custos nas áreas de negócios no intuito de motivar os gerentes a examinar como esses custos são planejados e controlados (HORNGREN, DATA e FOSTER, 2004).

Hansen e Mowen (2010) destacam alguns objetivos importantes associados à alocação de custos, como: (a) obter um preço mutuamente acordável; (b) calcular a rentabilidade da linha de produtos ou da área; e, (c) prever os efeitos econômicos de planejamento e controle.

A importância da consistência nos critérios de rateio é fundamental para que não influencie e/ou proporcione distorções no resultado final, sem que isso seja decorrente de alteração da estrutura ou do processo.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) indicam que:

“não há critério de rateio que sejam válidos para todas as empresas e sua definição depende do gasto que estiver sendo rateado, do produto ou do centro de custo que esteja sendo custeado e da relevância do valor envolvido. A principal regra para determinação de critérios de rateio é o bom senso” (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2011, p. 18).

De acordo com Frezatti *et al* (2009, p. 19) “o modelo de gestão é a maneira própria, única, individual de cada empresa administrar os seus negócios, ainda que, mesmo quando não estiver formalizado, se torna visível a partir do desenvolvimento das ações praticadas pelos controladores e pelos gestores”.

Estabelecer um sistema de rateio de custos considerando a distribuição dos custos fixos e variáveis com base em critérios técnicos podem contribuir para apoiar na ocasião da realização do orçamento, além de possibilitar uma melhor transparência, quando o contexto se refere à utilização de estrutura compartilhada.

Como as empresas utilizam-se dos centros de custos para suportar, principalmente as atividades de suporte, tal como a controladoria, marketing estratégico, recursos humanos, informática, em alguns casos, inclusive os da área de vendas, dentre outros; a distribuição dos custos requer que um critério de rateio seja estabelecido para alocação de maneira justa e consistente.

Na perspectiva de Horngren, Foster e Datar (2004, p. 3), a alocação de custos indiretos está relacionada a alguns propósitos: (a) fornecer informações para as decisões econômicas; (b) motivar gerentes e funcionários; (c) justificar custos ou calcular reembolsos; e, (d) medir os lucros e os ativos para os relatórios externos.

Apesar de conceitualmente o conceito de custo e despesa não ser aplicado ao mesmo gasto, percebe-se no cotidiano das empresas a utilização da expressão “custo” de maneira genérica se referindo as despesas operacionais, eventualmente por questão de simplificação do entendimento e a comunicação.

Em uma estrutura de vendas compartilhada é possível verificar a existência de uma parcela dos recursos direcionados para a administração de vendas, visando à orientação e

controle da operação; e desta forma, considerada como despesas fixas. Por outro lado, os outros recursos alocados para o atendimento aos clientes, através de canais distintos de atendimento, (equipe de vendas) podem considerar-se como parcela das despesas diretas e/ou indiretas. O problema básico da alocação destas despesas recai na escolha do critério adequado para a chave de rateio.

A utilização de procedimentos para a distribuição dos custos é uma demonstração da necessidade da contabilidade gerencial para apoiar o resultado real das áreas de negócios, uma vez que esses custos ocorreram para desenvolvimento de atividades de vendas.

As informações de custos são importantes no gerenciamento da organização, e desta forma é uma das primeiras etapas do processo de concepção de um sistema de apuração de custos é a identificação das entidades objeto de custeio (FREZATTI *et al*, 2009, p.83).

Hansen e Mowen (2001, p. 63) destacam que “atribuir custos para objetos de custos com precisão é crucial”. O conceito tem a ver com a racionalidade e a lógica dos métodos de atribuição de custos que estão sendo utilizados. O objetivo é sempre medir e atribuir, mais acuradamente quanto possível.

Os métodos de custeio desenvolvidos através da contabilidade de custos, basicamente consideram os custeios: variável ou por absorção, orientados a apuração de custeio de produtos, e recentemente o custeio baseado em atividades (ABC), cujo foco é o custeio de processos e atividades.

A metodologia de apropriar custos representam os critérios utilizados para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centros de custos, centros de despesas ou receitas geradas (MARTINS, 2010; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2011).

Pode-se considerar como entidades de objeto de custeio, desde os produtos, como também entidades finais de acumulação de custos, como por exemplo, unidades organizacionais, processos, atividades, etc. (FREZATTI *et al*, 2009)

O objetivo principal de qualquer sistema de custeio é determinar o custo incorrido no processo de produção de bens e de prestação de serviços. Em função da utilidade que será dada a essa informação, serão definidos os critérios utilizados, que, podem apresentar resultados diferentes (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2011).

Para apropriação de custos e/ou despesas indiretas surgiu um método de rateio baseado em centro de custos, para acumular os custos relacionados à estrutura organizacional da empresa.

Na literatura a definição indica que os centros de custos em geral são atribuídos a um departamento da empresa de maneira uniforme (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA,

2011; MARTINS, 2010; BORNIA, 2010), e sugere-se que os centros de custos são a menor unidade acumuladora de custos indiretos.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) afirmam que a utilização dos centros de custos por departamento representa uma vantagem indispensável a uma empresa na qual se pretende efetuar uma correta apropriação dos custos indiretos aos produtos fabricados ou aos serviços prestados, mesmo sabendo que as despesas indiretas em sua maioria serem formada por custos fixos, e que critérios de rateio podem trazer uma margem de dúvida quanto aos resultados apresentados.

Frezatti *et al* (2009, p. 83) indicam que uma das principais etapas do processo de concepção de um sistema de apuração de custos é a identificação das entidades objeto de custeio; a qual é definida de maneira genérica como “[...] entidade objeto de custeio é tudo aquilo cujo custo seja importante conhecer”.

A questão da lógica a ser considerada para alocar os custos, incomoda muitos usuários internos e externos e fornecedores de serviços em todas as organizações. Porém a resposta depende do principal propósito de alocação de custos (HORNGREN, DATA e FOSTER, 2010).

2.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, e 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 (MARTINS, 2010, p. 37).

Martins e Rocha (2010) sinalizam que o custeio por absorção integral – custeio pleno – o custo de um produto deve contemplar todos os sacrifícios em que a empresa incorre não só para produzir, mas também para administrar, vender e para financiar suas atividades, remunerando o capital.

Para fins de contabilidade de custos, segundo Martins (2010, p. 57) “três aspectos devem ser atendidos, quando da aplicação do custeio por absorção”: (a) Separação entre custo e despesa; (b) Apropriação dos custos diretos diretamente aos produtos; e, (c) Rateio dos custos indiretos.

Bornia (2010) indica que:

[...] “no custeio por absorção integral, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) é distribuída aos produtos, e em geral, relaciona-se com avaliação

de estoques, mas que também utilizado para fins gerenciais” (BORNIA, 2010, p. 35).

A vantagem da utilização do método por absorção é a aderência à aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, sendo no Brasil válido para a legislação comercial e fiscal. Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) destacam que “o sistema de custeio por absorção não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios”.

A desvantagem deste método, segundo Martins (2010) é que “sempre haverá uma arbitrariedade envolvida na alocação dos custos, além de que pode sugerir a um aumento da produção para diminuir o custo unitário produzido”.

A adoção do custeio por absorção consiste na alocação dos custos de produção, sejam os fixos, variáveis, diretos ou indiretos no custo final do produto, excetuando-se as despesas. Assim, no valor ativado dos estoques temos somente os custos absorvidos pela produção, e as despesas da empresa, seja para realização das vendas, gastos financeiros decorrentes de empréstimos serão considerados no resultado do período.

O custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período (BORNIA, 2010).

Para Martins (2010, p. 198) “no custeio variável ou direto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011, p. 198) fundamentam:

“o sistema de custeio direto ou variável na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites” (Perez Junior, Oliveira e Costa, 2011, p. 198).

Uma das desvantagens deste método é a não aceitação pela legislação brasileira como critério de avaliação de estoque, seja para apuração de resultados de períodos ou para o balanço patrimonial, por não estar alinhado aos princípios contábeis (competência de exercícios). Entretanto, pode ser considerada uma alternativa para fins gerenciais, uma vez que apresentam informações mais detalhadas e criteriosas, no que se denomina margem de contribuição.

Os defensores deste método de custeio, conforme indicam Perez Junior, Oliveira e Costa (2011), se valem dos seguintes argumentos: (a) os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um produto específico; (b) por não estarem vinculados a nenhum produto específico ou a uma unidade de produção, eles sempre são distribuídos por produtos por meio de critérios de rateio que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade; e (c) o valor dos custos fixos a ser distribuídos a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção, relacionando sempre o custo de um produto.

Percebe-se que na literatura sempre existirá vantagens e desvantagens sobre os métodos de custeio, dependendo do ponto de vista do observador. O fato é que no ambiente organizacional, os gestores precisam de mecanismos que possam agregar conteúdo ao mesmo tempo em que a opção adotada não passe a gerar um problema de custo adicional a organização.

Desta forma, qual seria o melhor critério de rateio para apropriação dos custos indiretos incorridos num período não possui uma resposta em definitivo. O fato relevante é encontrar um sistema de rateio baseado em critérios, considerando as características do processo ou do departamento, para que as alocações das despesas ocorram considerando os melhores direcionadores de custo, sejam estes baseados em tempo de dedicação ou utilização do recurso, por volume de vendas gerado, dentre outros.

Os dois métodos anteriormente indicados têm como base as operações industriais, apesar de que também são aplicáveis a setores administrativos. Entretanto, na literatura de uma maneira geral, este contexto (administrativo) não é amplamente explorado.

2.1.2 Custeio por atividade

Com a preocupação constante dos contadores de custos em apropriar adequadamente os custos diretos aos produtos e centros de custos, surgiu uma abordagem para apuração, custeio e contabilização dos custos, denominada “custeio baseado em atividades”, conhecido como método ABC.

Segundo Cooper e Kaplan (1991a), um dos pioneiros pesquisadores dessa metodologia, o custeio por atividade:

“[...] revela as ligações entre a realização de atividades específicas e as exigências essas atividades fazem sobre os recursos da organização, que podem dar aos gestores uma visão clara de como os produtos, marcas,

clientes, instalações, regiões ou canais de distribuição tanto gerar receitas e consomem recursos (COOPER & KAPLAN, 1991A, p. 130)”.

A ideia básica do custeio por atividade (ABC) para Bornia (2010) é:

“[...] tomar os custos das várias atividades da empresa e entender o seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. Seus procedimentos são parecidos com os passos do método dos centros de custos, na medida em que também distribuiu os custos aos produtos utilizando bases de relação (BORNIA, 2010, p. 111).”

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) conceituam o custeio baseado em atividades como a técnica de controle e alocação de custos que permite:

- a) “identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade;
- b) identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades;
- c) atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos” (PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA E COSTA, 2011, p. 240).

Enquanto o sistema de custeio por absorção atribui custos com base em critérios de rateio, o custeio ABC utiliza-se de direcionadores de custos, o que pode contribuir no estabelecimento de critérios para a alocação das despesas indiretas de uma unidade de custo.

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos (BORNIA, 2010, p. 112).

A substituição dos critérios de rateio pelos direcionadores de custos é uma das principais diferenças entre o sistema de custeio por absorção e o custeio baseado em atividades (PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA e COSTA, 2011, p. 243).

Uma das desvantagens deste método de custeio, ressaltados por muitos autores é a complexidade do sistema, que implica no investimento de tempo e de recursos, reduzindo as vantagens em termos de custo-benefício. Outro aspecto negativo deste método apresentado na literatura é não considerar a separação dos custos fixos e variáveis, apesar de alguns autores apresentarem este aspecto como uma vantagem, sob a ótica dos gestores que poderão decidir com base em processo/função.

Horgren, Foster e Datar (2004, p. 36) destacam que entender custos é tão importante para controlá-los, associá-los com as atividades é a chave para isso, e desta forma qualquer consumo de recursos onerosos, é tido como direcionador de custos. A eficácia com que os

contadores identificam os direcionadores mais apropriados de custos, determina quão bem os gestores entendem o comportamento dos custos e quão bem os custos são controlados.

Hansen e Mowen (2010) destacam que a premissa teórica do custeio baseado em atividade é que este atribui os custos de acordo com o padrão de consumo de recursos dos produtos. O sistema de custeio baseado em atividade (ABC), primeiramente, rastreia os custos para as atividades e, em seguida, para os produtos e outros objetos de custo. A suposição subjacente é que as atividades consomem recursos, e os produtos e outros objetos de custo consomem atividades.

E para que as etapas do sistema de custeio sejam atribuídas algumas etapas são requeridas, dentre elas a identificação de recursos e dos direcionadores, que geralmente estão associados a consumo por tempo e/ou dedicação para a realização de cada atividade, o que irá demandar a verificação dentro da estrutura de vendas, o quanto cada recurso demanda para realização das atividades, por canal de vendas e por área de negócios.

Martins e Rocha (2010, p. 146) definem direcionador de custos como um fator que determina ou influencia o custo de cada grupo de recursos.

Os direcionadores de custos podem ser classificados em: organizacionais, quando relacionados a fatores que afetam a estrutura de custos a longo prazo, e operacionais (ou direcionadores de atividades), quando referente aos fatores que direcionam o custo das atividades operacionais (Hansen e Mowen, 2010).

Diversas são os exemplos e sugestões de direcionadores de custos, os quais podem auxiliar o processo de definição de critério de rateio. A separação dos custos variáveis dos custos fixos é fator chave para entender o comportamento dos custos, pois estes afetam o direcionador de custo.

Atkinson *et al* (2011) comentam que em geral os sistemas de custeio do produto, consideram apenas os custos industriais, ignorando os custos de vendas e de distribuição. Porém, recentemente com a ênfase crescente na orientação aos clientes e na inovação tecnológica para obtenção de vantagem competitiva, estas despesas têm aumentado e passam a ser foco dos gerentes de áreas de negócios e de produto.

No Quadro 1, exemplos de direcionadores de atividade encontrados a título de sugestão na literatura, uma vez que o desenho e estratégia organizacional influenciam esta análise e definição.

Grupo de custos	Exemplo de direcionador de custos
Salários do pessoal de pesquisa de mercado, custos das pesquisas de mercado.	Número de propostas de novos produtos.
Salários dos engenheiros de produtos e processos.	Número de horas de engenharia.
Salários de supervisores.	Número de pessoas supervisionadas.
Salários e encargos do pessoal de vendas e administrativo de vendas.	Tempo dedicado à realização da atividade e/ou produto.
Gastos com viagens, comunicação.	Número de pedidos, visitas realizadas.
Comissão sobre as vendas.	Faturamento efetivado.
Custos com manutenção / de aluguel.	Área instalada, metros quadrados ocupados por cada centro de custo.

Quadro 1 – Direcionadores de custos

FONTE: Adaptado de Atkison *et al*, 2011 e Hanson e Mawen (2010)

Em geral a literatura apresenta estudos de alocação de custos relacionados ao processo produtivo, e os trabalhos encontrados de critérios de rateio para despesas indiretas são estudos aplicados às situações específicas. Percebe-se que existe uma carência de fundamentação teórica para identificar meios para a alocação de custos de despesas indiretas, e então se propõe através da pesquisa intervencionista analisar alternativa para distribuição das despesas de vendas de uma estrutura compartilhada de uma multinacional do setor eletroeletrônico.

Malmi (2009) destaca que uma abordagem alternativa para criar teorias úteis para a prática é a de resolver problemas práticos com profissionais e sintetizar as novas soluções para uma forma mais geral. Indica que na contabilidade de gestão tal abordagem tem sido sugerida por Kasanen *et al* (1993) sob o nome de abordagem de pesquisa construtiva, e por Kaplan (1998) sob a denominação de pesquisa-ação.

Considerando que na revisão da literatura verifica-se que as questões de critérios para alocação de custos indiretos possuem certo grau de arbitrariedade e eventual subjetivismo, a busca de critérios para distribuição de custos de uma estrutura central de vendas compartilhada de maneira a satisfazer os usuários internos de uma organização, a identificação de um critério justo passa a ser específico para cada tipo de organização.

Malmi (2009) argumenta que a teoria em um campo aplicado, como a contabilidade de gestão, deve fornecer explicações úteis para os gestores, organizações e sociedade. As teorias utilizadas e desenvolvidas são importadas de outras ciências sociais, porém percebe-se algo que tornam únicas e aplicáveis a contabilidade gerencial. A teoria da contabilidade gerencial deve ajudar a responder a perguntas sobre o que devemos aplicar, o como, em quais circunstâncias, e como mudar a contabilidade gerencial, e isso depende de como produzir teorias melhores.

As pesquisas em contabilidade gerencial atualmente parecem partilhar de um propósito comum para a teoria e a pesquisa, onde o objetivo final é chegar a algumas

orientações ou sugestões de como aplicar, ou não aplicar, a contabilidade gerencial (MALMI, 2009).

Existe uma carência de fundamentação para identificar meios de alocação de custos com base nos critérios, então se propõe desenvolver através da pesquisa intervencionista uma aplicação prática para identificar quais critérios considerar para rateio das despesas indiretas de uma estrutura de vendas compartilhada numa organização multinacional.

2.2. Gestão dos custos

Para Hansen e Mowen (2010, p. 57) o sistema de informações de gestão de custos é um subsistema de informações contábeis que está preocupado primeiramente com a produção de saídas para usuários internos, usando entradas e processos necessários para satisfazer os objetivos gerenciais, e que deve se preocupar em fornecer informações para computar o custo de produtos e/ou serviços ou ainda objetos de interesse da gestão, e também servir de informação para o planejamento, controle e tomadas de decisões.

Na visão de Bornia (2010, p. 32) o sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão, e, portanto, devem estar em sintonia para que as informações geradas produzam bons resultados. Eventualmente o sistema de custos deve se adaptar as necessidades do sistema de gestão, proporcionando aos gestores a utilização plena das informações fornecidas.

De acordo com Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 108) um sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos, onde num primeiro momento mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização e, então, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades.

A contabilidade de custos estabelece tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira, informações que exercerão um papel importante no apoio e controle do processo de tomada de decisões, uma vez que fornece dados para estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsões, e posteriormente, acompanha o ocorrido para comparar com os valores anteriores (MARTINS, 2010; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Para Horngren, Datar e Foster (2004, p. 2) a contabilidade gerencial e financeira têm diferentes objetivos: a contabilidade gerencial é responsável por medir e relatar as informações financeiras e não financeiras que ajudam o processo de decisão, enquanto que a contabilidade financeira concentra-se em demonstrativos para grupos externos, medindo, registrando transações de negócios e fornecendo demonstrativos financeiros baseados em princípios contábeis geralmente aceitos (PGCA). No entanto, a base para as contabilidades gerencial e financeira é a contabilidade de custos.

A necessidade de análise, controle e decisão requer das empresas a adoção de sistemas de custos, onde a qualidade da informação é primordial para garantir o sucesso do sistema; assim como a definição correta da terminologia que envolve a contabilidade de custos e gerencial torna-se significativa para o correto entendimento das variáveis de controle e acompanhamento.

A compreensão dos custos é importante para poder controlá-los e associá-los. Quando estabelecemos uma medida de produção que gere custo é denominado: “direcionador de custos” e em geral na área de vendas e marketing este direcionador está associado a unidades monetárias de vendas (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 108) um sistema de gestão de custos tem como propósito fornecer: (a) medidas agregadas do valor do estoque e dos custos; (b) informação de custo para decisões gerenciais estratégicas; e, (c) informação de custo para controle operacional.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) consideram que “as organizações efetuam uma série de gastos que serão devidamente analisados, classificados, codificados e registrados pela controladoria. A providência da contabilidade é efetuar a separação dos gastos em três grandes grupos: investimentos, custos e despesas”.

Horngren, Foster e Datar (2004) indicam que o sistema de contabilidade inclui dois processos:

a) acumulação de custos: onde os custos são coletados por alguma classificação natural, como por exemplo: processamento de pedidos, mão de obra, etc.

b) alocação de custos: onde os custos são rastreados e reatribuídos para um ou mais objetos de custo, tais como atividades, departamentos de vendas, etc. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2004, p. 109),

2.3. Definições e classificações dos custos

Martins (2010) define que “todo custo é um gasto, porém a partir do reconhecimento deste gasto na realização de um bem ou serviço, temos a caracterização de custo; despesa é um gasto realizado no processo de obtenção de receitas, como por exemplo, a comissão do vendedor que é um gasto, e imediatamente torna-se uma despesa de vendas”.

Os custos estão relacionados ao processo de produção de bens e serviços, enquanto as despesas estão relacionadas aos gastos necessários para produzir receita. MARTINS (2010), IUDÍCIBUS (2010) e PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA (2001).

Verifica-se na literatura nacional a existência de conceitos diferenciados para as expressões: “custos” e “despesas”, onde por definição o conceito para “custos” remete a apuração dos custos de produção e “despesas” remete para o resultado empresarial.

Entretanto, como destaca Iudícibus (2010) na linguagem comercial, custo significa quanto foi gasto para adquirir certo bem objeto, serviço, e o fato é que se trata da utilização de um recurso para na estrutura empresarial agregar valor a operação.

Alguns autores enfatizam até como fundamental à separação dos gastos em custos e despesas, a fim de garantir uma apropriação adequada os custos envolvidos na organização, porém percebe-se que na literatura estrangeira, tal distinção não ocorre, e que também não causam nenhum impacto informacional.

Desta forma, com o objetivo de uniformizar o entendimento dos conceitos envolvidos e utilizados no presente estudo, as expressões: custos ou despesas neste trabalho não consideram distinção conceitual.

Os custos são classificados em diretos e indiretos, de acordo com a finalidade de identificação dos mesmos com um produto, um processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto, ou ainda considerando a facilidade de alocação (BORNIA, 2011, p. 21).

Os custos diretos possuem como característica a apropriação direta aos produtos, pois podem ser quantificados e identificados através de uma medida de consumo, enquanto os custos indiretos requerem um critério de rateio para sua apropriação, pois não oferecem uma condição de uma medida objetiva (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2011; MARTINS, 2010; BORNIA, 2010).

Devido aos custos indiretos não ser facilmente atribuídos às unidades e necessitar de alocações para isso, traz a discussão a problemática da alocação dos custos indiretos aos produtos e análise dos mesmos, e originando os métodos de custeio (BORNIA, 2010).

De acordo com Perez Junior, Oliveira e Costa (2011, p.11), “os custos e as despesas podem ser classificados em fixos e variáveis, em geral relacionado ao comportamento em relação às variações nos volumes de produção e de vendas”.

Bornia (2010) define “os custos fixos como aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações do volume de produção, enquanto os custos variáveis estão intimamente relacionados com a produção, isso é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa”.

“De maneira análoga, as despesas fixas permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independem do volume de venda ou de prestação de serviços; e, as despesas variáveis são as que se alteram proporcionalmente às variações no volume de receita” (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2011).

Para Horngren, Foster e Datar (2010) a chave para entender o comportamento dos custos são distinguir os custos variáveis dos custos fixos.

Os custos variáveis, conforme o desenvolvimento da atividade irá variar e os custos fixos são aqueles de que de certa forma não oscilarão conforme a evolução da realização da atividade ou serviço (MARTINS, 2010).

Martins (2010, p. 79) destaca que cada vez que “é necessário utilizar-se qualquer fator de rateio para apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo incluído como indireto”. A alocação dos custos ou despesas indiretas remete a verificação de critérios de rateio para apropriação dos mesmos, e desta forma, contêm, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo; portanto a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável”.

Um fator relevante para a definição do critério de rateio é a consistência, pois dada a subjetividade e arbitrariedade o critério pode comprometer a apuração dos resultados, impactando as demonstrações de resultados (MARTINS, 2010).

Dependendo do tipo de despesa tradicionalmente, o critério de rateio tenderá a considerar a função de sua natureza, e então a verificação de quais seriam as bases mais adequadas torna-se necessária.

A lógica para a alocação dos custos é uma questão que incomoda muitos usuários internos e áreas prestadoras de serviços na organização, mas a resposta deve estar sempre alinhada com o propósito principal de alocação de custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

A alocação de custos é de importância estratégica para a maioria das empresas e desta forma é um elemento-chave do sistema de contabilidade de custos, que é a ferramenta básica

para implementar um sistema de gestão de custo, o qual tem por objetivo fornecer mensurações de custos para relatórios externos, para tomada de decisão estratégica e controle operacional (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Como relatado por ROCHA (2007 p.7) a clássica separação dos custos em fixos e variáveis em relação do volume de produção, interação de forma complexa para explicar a variabilidade dos custos. A análise, gestão e mensuração de custos passam então a requerer uma visão mais ampla, por meio de direcionadores. A clássica segregação dos custos de produção em diretos e indiretos em relação aos produtos, a gestão estratégia soma o reconhecimento de que *sorrateiros* são os custos de *overhead*, que se insinuam e se avolumam tanto na produção como na administração.

2.4. Centros de responsabilidade

Anthony e Govindarajan (2008, p. 128) destacam que os centros de responsabilidade constituem a estrutura de um sistema de controle, e a designação de responsabilidade das subunidades organizacionais precisa refletir a estratégia da organização.

Um centro de responsabilidade envolve um conjunto de atividades e recursos designados ao gestor, a um grupo de gestores ou a outros empregados (HORNGREN; FOSTER e DATAR, 2004).

Bornia (2010, p. 88) destaca que o método dos centros de custos tem sua origem na Europa, no início do século XX, e é apropriado para os custos indiretos. Bornia indica que os centros de custos são determinados considerando-se o organograma, a localização, as responsabilidades e a homogeneidade, ou seja, a divisão da organização em “centros de custos”, onde por meio de distribuição de custos, constituirá o resultado do negócio.

Os centros de responsabilidade existem para cumprir um ou mais propósitos, tidos como seus objetivos, e em geral estão relacionados à: receitas e custos, como os mais comuns nas organizações para fins de controle e definição de responsabilidade corporativa, constituindo uma hierarquia. Os objetivos destes centros de responsabilidade é ajudar no alcance dos objetivos, sendo a soma destes centros a organização como um todo para verificação de resultados (ANTHONY, 2008).

Horngren, Foster e Datar (2004) definem que um centro de responsabilidade envolve um conjunto de atividades e recursos designados ao gestor, a um grupo de gestores ou a outros empregados.

Os centros de responsabilidade são classificados, conforme a natureza dos insumos monetários e/ou produtos em: centros de despesa, centros de lucros (ou receitas) e centros de investimento (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Anthony e Govindarajan (2008) definem:

“o centro de receita é onde o produto é medido monetariamente, sem a pretensão formal de relacionar a despesa ou o custo ao produto. Em geral, os centros de receita são unidades de marketing que não possuem autoridade para determinar preços de venda, e que não são cobradas pelo custo dos produtos que comercializam” (ANTHONY E GOVINDARAJAN, 2008, p. 1).

O centro de resultado (lucro) diferentemente do centro de custo, tem a responsabilidade de controlar tanto receitas quanto custos (ou despesas), isto é, lucratividade (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; IUBÍCIBUS, 2010).

O centro de investimento pode ser considerado uma ampliação do centro de lucro, com destaque para o resultado mensurado com base no capital investido relacionado ao resultado, porém esta modalidade não é muito utilizada (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; IUDÍCIBUS, 2010).

O centro de custo é um centro de responsabilidade no qual existe um único responsável por custos. A responsabilidade do gestor é controlar e relatar os custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Um departamento pode ser considerado um centro de custo, ou ainda um departamento pode conter diversos centros de custos. Na maioria das vezes um departamento é um centro de custos, onde são alocados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos ou a outros departamentos. (MARTINS, 2010; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004; IUDÍCIBUS, 2010).

A estrutura de centro de custos é amplamente utilizada pelas empresas no intuito de planejar, verificar e controlar o orçamento de cada departamento, ao mesmo tempo em que serve para responsabilizar o gestor pela execução das atividades dentro do parâmetro orçamentário. Por outro lado, esta estruturação gera vários centros de custos, os quais em sua maioria possuem despesas indiretas envolvidas, e que ficarão sujeitas ao estabelecimento de critérios de rateio para atribuir os custos as respectivas áreas de negócios, ou produto.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipo e método de pesquisa

Malmi (2005) destaca que existem dois tipos de teorias atualmente utilizadas e desenvolvidas: aquelas que são utilizadas pela comunidade de pesquisa, emprestadas de áreas afins e teorias normativas que não são consideradas pela comunidade acadêmica, embora essas teorias visem dar orientação para a prática.

A pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos, e desenvolvidos mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização de métodos e técnicas adequadas (GIL, 2012).

Booth, Colomb e Willians (2005) consideram que a pesquisa é a reunião de informações necessárias para encontrar resposta para uma pergunta e assim chegar à solução do problema.

Para Marconi e Lakatos (2010) as técnicas de pesquisas são preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte, ou ainda a habilidade para usar esses preceitos e normas, a parte prática.

Na visão de Gil (2012, p. 27), as pesquisas exploratórias “... têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.” Apesar de seu planejamento ser flexível, de acordo com Gil (2012) as pesquisas assumem em geral, a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso.

Vergara (2003) destaca que a pesquisa aplicada é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, e, portanto, em geral possui finalidade prática, ao contrário da pesquisa pura, motivada pela curiosidade intelectual do pesquisador.

A pesquisa intervencionista se propõe a buscar uma solução prática para resolver um problema real, em geral um caso específico, interferindo na realidade estudada através do detalhamento das informações, visando identificar uma possível resolução do problema de pesquisa.

Para BEUREN *et al* (2010, p.90-1) a pesquisa participativa valoriza muito a experiência profissional, tanto dos pesquisadores como dos pesquisados, conferindo uma

característica interessante, que é a possibilidade de aplicação prática da temática que está sendo investigada.

Os estudos que aplicam a abordagem construtiva indicam fortes ações de intervenção nas organizações estudadas e os pesquisadores participam ativamente no processo de inovação da nova gestão do controle gerencial (MALMI, 2009; LABRO e TUOMELA, 2003).

A pesquisa-ação é uma das práticas para o desenvolvimento sistemático de conhecer e gerar conhecimento, porém com base em uma forma um pouco diferente da pesquisa acadêmica tradicional. A pesquisa possui diversos fins e é baseada em relações diferentes, formas diferentes de conceber o conhecimento e sua relação com a prática (REASON e McARDLE, 1993).

Labro e Tuomela (2003) indicam a abordagem da pesquisa construtiva como uma oportunidade específica para os investigadores de contabilidade de gestão para se envolver na resolução de problemas relevantes para os gestores, destacando que os defensores desta metodologia têm argumentado em favor de sua potencial contribuição teórica e têm demonstrado que satisfaz os requisitos da investigação aplicada válido, e poucos estudos com esta abordagem particular, têm sido publicados em revistas científicas importantes.

Segundo Oyadomari *et al* (2011, p.4) uma das características da pesquisa intervencionista é o seu aspecto colaborativo entre pesquisadores e práticos, e tem sido uma alternativa para tornar mais relevante os resultados das pesquisas com os interesses dos práticos.

Labro e Tuomela (2003) acreditam que a contabilidade gerencial podem se beneficiar de uma variedade de abordagens diferente com a pesquisa intervencionista, e inclusive atualmente sendo bem estabelecida.

Malmi (2005) indica que as teorias precisam ser úteis na prática, e para tanto não precisam ser normativas como tal. As teorias devem ser capazes de explicar e prever situações relacionadas com o interesse prático, ou seja, explicar e prever fenômenos relacionados aos objetivos dos praticantes.

Marconi e Lakatos (2010) comentam que as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos; e que nem todos os ramos de estudo que empregam estes métodos são ciências; concluindo que a utilização de métodos científicos não é da alçada exclusiva da ciência, mas não há ciência sem o emprego de métodos científicos.

De acordo com Beuren *et al* (2010, p. 30) “o método é o ordenamento que se deve auferir aos diferentes processos necessários para alcançar determinado fim estabelecido ou um

objetivo esperado”, destacando ainda, que o método científico é um traço característico da ciência aplicada.

Marconi e Lakatos (2010, p. 66) destacam que o método científico é a teoria da investigação, e que o objeto de investigação é que irá determinar o tipo de método a ser empregado.

Godoy (1995) indica que a pesquisa qualitativa nas ciências sociais não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise de dados, e sim busca descrevê-los, permitindo a visão ampla do fenômeno em estudo.

Este trabalho serve-se da pesquisa-ação para atingir os objetivos. Pode ser caracterizado como um estudo exploratório, o qual utiliza dados de natureza qualitativa.

3.2 Pesquisa-ação

De acordo com Oyadomari *et al* (2011, p. 3) a pesquisa-ação é atribuída às ideias de Kurt Lewin nos anos 40, cuja proposta era de por meio de mudanças nos experimentos, resolver problemas da vida real e gerar conhecimento para as ciências sociais, o que os pesquisadores de contabilidade gerencial denominam como pesquisa intervencionista.

Soares *et al* (2009) descreve que “a pesquisa-ação tem sido definida como um tipo de investigação participante que tem como característica peculiar o propósito de ação planejada sobre os problemas detectados.

Na definição de Reason e Bradbury (2001), traduzido livremente:

“A pesquisa-ação é um processo participativo, democrático preocupado com o desenvolvimento de conhecimento prático na busca de propósito humano interessante. Pretende-se reunir ação e reflexão, teoria e prática, em participações com os outros, na busca de soluções práticas para as questões que pressionam a preocupação das pessoas, e mais geralmente proporciono o florescimento de indivíduos nas comunidades (REASON e BRADBURY, 2001, p.3)”.

Oyadomari *et al* (2012) sugere que a pesquisa intervencionista pode ser entendida como uma das variações da pesquisa-ação, a qual tem sido bastante recomendada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes.

No entendimento de Vergara (2012) a pesquisa-ação é:

“... um método de pesquisa que visa a resolução de problemas por meio de ações definidas por pesquisadores e sujeitos envolvidos com a situação sob investigação. Objetiva, simultaneamente, a intervenção, a elaboração e o desenvolvimento da teoria.” (VERGARA, 2012, p. 190)

Entre as diversas definições possíveis, Thiollent (2011) define a pesquisa-ação como:

“... um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo”. (THIOLLENT, 2011, p. 20)

Este estudo pode ser caracterizado como pesquisa-ação, uma vez que apresenta como característica a participação dos envolvidos junto ao pesquisador para chegarem a uma solução em situação real, ou seja, possui uma característica de colaboração ativa entre pesquisadores e práticos para equacionamento dos problemas encontrados.

3.3 Etapas da pesquisa-ação

Vergara (2012) destaca algumas características principais da pesquisa-ação:

- (a) “mobiliza os sujeitos para atuarem durante todo o processo de investigação;
- (b) permite explorar e estimular o processo de aprendizagem dos sujeitos, por meio da discussão e da disseminação de informações; e,
- (c) permite analisar a teoria durante o processo de mudanças (VERGARA, 2012, p. 191)”.

Labro e Tuomella (2003) desenvolveram algumas etapas para o desenvolvimento da pesquisa construtiva em contabilidade, em tradução literal:

- a) “Encontrar um problema na prática, que tenha potencial de pesquisa;
- b) Examinar o potencial para uma cooperação de pesquisa com a organização a ser estudada (longo prazo);
- c) Obter um entendimento compreensivo e geral do problema;
- d) Inovar e construir uma solução fundamentada teoricamente;
- e) Implementar a solução e testar se ela funciona na prática;
- f) Examinar o escopo da aplicabilidade da solução;
- g) Mostrar as conexões teóricas da aplicabilidade da solução” (LABRO E TUOMELLA, 2003, p. 415)

Gronhaug e Olson (1999, p. 13) sugerem os seguintes procedimentos para se realizar uma pesquisa intervencionista: (1) ser capaz de fazer observações adequadas e uso dos dados observáveis; (2) interpretar e julgar as observações, as quais requerem conceituação e teoria; (3) planejar e executar ações adequadas e (4) planejar, coletar, analisar e interpretar os dados para analisar o resultado da ação.

Freitas *et al* (2010, p. 413) observam que em geral as abordagens sugerem a condução da pesquisa-ação nas seguintes fases: diagnóstico inicial, planejamento da ação, implantação e análise dos resultados.

Thiollent (2011) sugere para aplicação prática da pesquisa-ação as seguintes etapas:

- (a) análise e delimitação da situação atual;
- (b) delineamento da situação final, em função de critérios de desejabilidade e factibilidade;
- (c) identificação de todos os problemas a serem resolvidos;
- (d) planejamento das ações correspondentes; e,
- (e) execução e avaliação das ações. (THIOLLENT, 2011, p. 62)

Dentre os diferentes autores que exploram as etapas para realização da pesquisa-ação, estabeleceu-se o seguinte roteiro para realização desta pesquisa:

- a) Identificar o foco do estudo;
- b) Obter um entendimento do problema;
- c) Elaborar um instrumento de coleta de dados para verificar as percepções dos usuários internos, no que se refere aos critérios atuais de distribuição de custos;
- d) Identificar e analisar as percepções, sugestões dos usuários internos, para construção de uma solução, verificando a existência de critérios comuns, no processo de consolidação dos resultados para análise;
- e) Confrontar com a literatura e metodologias de custeio, para verificar o que favorece a uma menor subjetividade na alocação de custos;
- f) Preparar uma proposta com base na interpretação dos resultados que apontem a alocação de custos com base em critérios baseados em direcionadores efetivos, para a implementação.

O ambiente onde será realizada a pesquisa (foco de estudo) é uma área de vendas compartilhada pelas unidades de negócios, de um dos setores empresariais de uma multinacional do setor eletroeletrônico.

3.4 Amostragem

Beuren *et al* (2010, p. 118) define população ou universo da pesquisa como a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo. Marconi e Lakatos (2010, p. 147) entendem que a amostra é uma parcela

convenientemente selecionada do universo ou população, ou seja, é um subconjunto do universo.

Dentre os tipos de amostragem, basicamente as amostras podem ser obtidas de maneira probabilística, onde a técnica garante o acaso na escolha, tendo cada elemento da população a mesma chance de ser escolhido, que proporciona o caráter de representatividade; e, a não probabilística, onde o pressuposto é que a técnica de amostragem constitui um subconjunto de população, a partir de critérios definidos pelo pesquisador (Beuren *et al*, 2010).

A amostragem foi definida por acessibilidade ou conveniência, caracterizando-se como um processo de amostragem não probabilístico, uma vez que esta amostra efetivamente representa de forma adequada a população pesquisada na análise do caso para estudo (proposta investigativa).

Considerando-se que a coleta de dados desta pesquisa-ação busca verificar a percepção dos usuários internos, caracterizados pelos responsáveis pela área de controladorias das áreas e/ou divisão de negócios que se utilizam da estrutura de vendas, para a obtenção do entendimento do problema.

A população é composta de 5 (cinco) gerentes de controladoria, predominantemente formado por profissionais da área de administração de empresas, com média de experiência profissional entre 11 a 15 anos e na faixa etária entre 31 a 35 anos.

3.5 Procedimentos de coleta de dados

De acordo com Triviños (2012, p. 137), não se pode afirmar categoricamente que os instrumentos usados para coleta de dados são diferentes na pesquisa qualitativa dos empregados na quantitativa. Os instrumentos de pesquisa são meios neutros que adquirem vida definida quando os pesquisadores lhe atribuem certa teoria.

Em geral, esta forma de pesquisa pode ocorrer de duas formas: natural, onde o observador-participante pertence à mesma comunidade que investiga ou artificial, quando o observador-participante integra-se ao grupo com a finalidade específica de obter informações (MARCONI E LAKATOS, 2010).

A observação participante consiste na participação real do pesquisador na comunidade ou grupo, onde o pesquisador se incorpora e pode até se confundir com o grupo, uma vez adicionalmente ao estudo, existe a participação das atividades normais deste. (MARCONI E LAKATOS, 2010).

Para Thiollent (2011) a inferência na pesquisa-ação é considerada como passo de raciocínio possuindo qualidades lógicas e meios de controle. Generalizando, a inferência é, sobretudo, tratada como problema estatístico e pressupõem uma quantificação das variáveis observáveis.

A coleta de dados segue um método, o qual visa orientar o pesquisador na coleta de dados, a fim de aumentar a confiabilidade da pesquisa. Deve possuir uma metodologia, a qual apresenta as regras, as quais devem ser seguidas.

Gil (2009, p. 62) aponta que a entrevista é provavelmente a mais importante dentre as técnicas utilizadas no âmbito das ciências sociais, e nos estudos de caso tem sido a técnica mais utilizada.

Beuren *et al* (2010) destacam que a entrevista semiestruturada permite maior interação e conhecimento das realidades dos informantes. Marconi e Lakatos (2010) indicam que a entrevista é um procedimento utilizado para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema, sendo o objetivo principal obter informações sobre determinado assunto.

Conforme Beuren *et al* (2010, p. 133) a entrevista semiestruturada valoriza a presença do entrevistador, possibilitando que o informante use toda a sua criatividade e espontaneidade, valorizando mais a investigação.

Os dados serão coletados de fontes primárias buscando capturar o entendimento e percepções dos usuários internos, caracterizados pelos gerentes de controladoria das áreas de negócios, de quais critérios e/ou direcionadores de custo poderiam e/ou deveriam ser considerados para alocação das despesas da área de vendas, através de entrevistas semiestruturadas e depois de identificar os pontos através da análise de conteúdo.

Segundo Yin (2010) a entrevista é uma das fontes mais importantes de informação, pois são conversas guiadas e não investigações estruturadas, rígidas.

Marconi e Lakatos (2010) indicam que a entrevista deverá ser planejada, considerando o objetivo a ser alcançado; o entrevistador ter domínio do tema a ser explorado, evitando a perda de tempo; organização e um roteiro ou formulário com as questões importantes.

Yin (2010, p. 93) destaca que a preparação para uma coleta de dados pode ser complexa e difícil, porém um planejamento e habilidade do entrevistador são importantes, e o uso do protocolo para a investigação.

Desta forma, seguindo as recomendações da literatura, para coletar as informações foi preparado um roteiro de entrevista (APÊNDICES A e B), no intuito de apoiar o entrevistador na condução do processo de identificação de quais seriam as percepções dos usuários sobre os

critérios e/ou direcionadores de custos a serem utilizados para alocação dos custos da área de vendas e verificar as razões e motivos das sugestões indicadas, e as eventuais críticas do modelo atual.

O roteiro de entrevista é formado por quatro questões abertas, e o primeiro questionamento possui duas ênfases visando: (1) identificar a percepção dos respondentes no que se refere aos critérios de rateio utilizado, e (2) verificar o conhecimento e concordância quanto aos critérios.

A segunda questão se propõe verificar se a complexidade do critério de uma distribuição de custo pode influenciar na transparência das alocações de custos.

A terceira questão busca obter a opinião dos respondentes de possibilidades de direcionadores de custos julgam ser pertinentes para realização da distribuição dos custos.

E por fim, questiona-se a periodicidade de revisão e/ou atualização da distribuição de custos.

A coleta de dados que caracterizará a descrição da situação atual da distribuição dos custos desta pesquisa será realizada a partir de informações obtidas por observação participante.

3.6 Procedimentos de tratamento e análise dos dados

Marconi e Lakatos (2010) destacam uma etapa intermediária entre a coleta de dados e a análise e interpretação dos dados, onde as informações coletadas serão elaboradas e classificadas de forma sistemática. É nessa etapa, conforme Martins (2012, p. 55), que “o investigador irá classificar os dados, dando-lhes ordem ou colocando-os nas diversas categorias, segundo critérios que facilitem a análise e interpretação em face dos objetivos da pesquisa”.

Gil (2012) explica:

“a análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos” (GIL, 2012, p.156).

Yin (2010) indica que a análise dos dados consiste no exame, na categorização, na tabulação, para tirar conclusões baseadas empiricamente. Sugere que toda a análise siga a estratégia analítica geral, definindo prioridades para o que analisar e por quê.

Bardin (2011, p. 37) destaca que “a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. É o método de análise de conteúdo visa à superação da incerteza e o enriquecimento da leitura.

O processo de análise de dados varia em função do plano estabelecido para a pesquisa, o qual é dividido nas categorias: análise de conteúdo, análise descritiva e análise documental (BEUREN *et al*, 2010).

Beuren *et al* (2010) destaca que entre as técnicas de análise de conteúdo, a mais utilizada é a análise por categoria, onde o pesquisador irá decodificar um texto em diversos elementos, os quais são classificados para formar agrupamentos analógicos.

No que se refere à metodologia da análise de conteúdo, Bardin (2011) identifica um processo contendo a fase de análise do material e tratamento dos dados, a inferência e a interpretação.

Estas fases indicadas por Bardin (2011) para a análise de conteúdo serão aplicadas aos dados coletados nas entrevistas, os quais servirão de base para a identificação dos direcionadores de custos tidos como fatores relevantes pelos gerentes de controladoria das áreas de negócios.

Gil (2010, p. 122) destaca que ao contrário de outros delineamentos, a análise e interpretação é um processo que nos estudos de casos se dá simultaneamente à sua coleta. A forma tradicional de análise dos estudos de caso consiste na identificação de alguns tópicos-chave e na consequente elaboração de um texto discursivo.

Na fase de tratamento dos resultados, o pesquisador, apoiado nos dados brutos, procurará torná-los significados e válidos, utilizando-se da descrição analítica para agrupar e categorizar as respostas por questões, de maneira a facilitar e permitir a análise e interpretação de conteúdo, que norteará com base na literatura.

O pesquisador serviu-se desses resultados para propor a metodologia para alocação dos custos que possibilite ter aderência às necessidades e perspectivas das unidades de negócios, garantindo uma melhor transparência.

3.7 Elaboração e aplicação da entrevista

Marconi e Lakatos (2010, p. 178) definem a entrevista como um encontro de duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. A entrevista é um procedimento muito

utilizado na investigação social, para a coleta de dados sobre determinado assunto ou problema.

Segundo Gil (2012, p. 117), nas entrevistas estruturadas, a formulação das perguntas assume um caráter metódico, e nas não estruturadas o desenvolvimento das perguntas depende do contexto da conversação.

Não existem regras fixas a ser observadas para a formulação das perguntas na entrevista, porém Gil (2012) destaca algumas recomendações com base na experiência de muitos pesquisadores: (a) só devem ser feitas perguntas diretamente quando o entrevistado estiver pronto para dar a informação desejada e na forma precisa; (b) deve ser feita uma pergunta de cada vez; (c) realizar perguntas que não conduzam à recusa em responder ou que possam provocar algum negativismo; e, (d) as perguntas não devem deixar implícitas as respostas.

Triviños (2012, p. 146) informa que a entrevista semiestruturada, em geral parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias, que interessam à pesquisa, e que em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, de maneira que o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências começa a participar na elaboração do conteúdo da pesquisa.

Considerando as características da entrevista semiestruturada, optou-se como instrumento de coleta para identificar os fatores que geram a discordância dos critérios para alocação dos custos da área de vendas, objetivando identificar quais os motivos de discordância dos critérios utilizados, a fim de contribuir na proposta de critérios de rateio que atenda o objetivo da pesquisa e das questões específicas.

Com base na questão de pesquisa, o roteiro de entrevista considerou os seguintes aspectos:

- Qual o motivo de discordância dos critérios de distribuição de custos da estrutura de vendas, atualmente utilizado;
- Os critérios utilizados para alocação das despesas de vendas demonstram, sob seu ponto de vista, são claros, transparentes e justos?
- Quais os direcionadores de custos devem ser utilizados para alocação das despesas da estrutura de vendas? Atenderiam às expectativas da unidade de negócios?
- Quais fatores deveriam ser utilizados para elaboração da chave de rateio?

Os resultados das entrevistas foram agrupados e apresentados por questão, de maneira que permita conhecer as opiniões dos usuários sobre uma mesma questão, e desta

forma identificar de maneira homogênea as contribuições dos usuários para cada contexto questionado.

Em fase posterior, com base na análise deste conteúdo, formulou-se uma proposta de metodologia para distribuição dos custos da área de vendas que atendesse as expectativas dos usuários.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apresentação dos resultados foi dividida em 2 (duas) partes distintas. Na primeira parte, apresenta-se o perfil da empresa analisada, a descrição da metodologia de distribuição de custos utilizada atualmente pela área de vendas compartilhada, o perfil dos entrevistados, juntamente com a transcrição das entrevistas realizadas e associadas às análises dos conteúdos conforme estabelecidos no capítulo anterior. Na segunda parte apresenta-se a proposta de modelo para distribuição dos custos da área de vendas, a partir dos resultados das entrevistas.

4.1 Perfil da empresa

O estudo ocorreu em uma empresa multinacional de grande porte, líder em tecnologias inovadoras para os segmentos em que atua, e com mais de cem anos de presença no país.

O desenho organizacional da empresa é composto por 4 (quatro) setores mercadológicos distintos, os quais definem as áreas de atuação da empresa. Esses setores possuem divisões de negócios responsáveis pelo desenvolvimento e operacionalização das estratégias dos negócios, de maneira independente.

Este trabalho foi desenvolvido em um dos quatro setores empresariais desta multinacional, o qual possui orientação para o mercado eletroeletrônico industrial, e composto por 2 (duas) divisões de negócios, que se subdividem em 5 (cinco) áreas/unidades de negócios.

Em conformidade com premissas estratégicas e recomendação da matriz localizada na Europa, essas duas divisões e suas respectivas unidades de negócios devem utilizar-se de uma estrutura única e compartilhada de vendas, visando utilizar-se da amplitude da presença regional e assim, garantir o foco no mercado industrial.

A estrutura de vendas compartilhada está distribuída em 10 localidades que abrangem as principais regiões geoeconômicas representativas no mercado nacional, e tida internamente, como regionais de vendas.

Para garantir a interface e comunicação entre as unidades de negócios e a operação de vendas (regionais de vendas), existe um departamento central, localizado em São Paulo, responsável pela coordenação, acompanhamento e gestão da estrutura de vendas, para assegurar o alinhamento e desdobramento das estratégias de cada unidade de negócios perante o mercado.

Adicionalmente, a esta estrutura para coordenação da operação de vendas, existe uma estrutura, também centralizada, para fornecer todo o suporte à operação de vendas no que se refere às questões administrativas e financeiras, como por exemplo: aos temas relacionados a procedimentos da organização, tratativas e acordos comerciais, acompanhamento e monitoramento dos custos de cada regional de vendas, evolução do faturamento, operações de crédito e cobrança, etc.

As regionais de vendas possuem o foco no processo de atendimento ao mercado - vendas, com a seguinte estrutura organizacional: gerência de vendas para cada uma das 10 localidades para efetuar a gestão dos recursos na região; coordenador (es) de vendas por canal de atendimento, conforme o potencial da região; e, propriamente a equipe de vendas para a realização e efetivação do atendimento aos clientes. Eventuais recursos para vendas e/ou promoção podem ser alocados nas regionais, seguindo demandas específicas de unidades de negócios, como forma de enfatizar alguma implementação de estratégia única e exclusiva.

Pode-se considerar que os produtos e os mercados das unidades de negócios possuem complementaridade, o que proporciona a utilização e justificativa da estrutura única de vendas compartilhada.

Para gerenciamento da estrutura organizacional, a empresa possui um sistema de gestão – ERP/SAP, e adotou como metodologia o custeio por absorção pelas unidades de negócios, através de rateio dos custos apurados em cada um dos centros de custos, mensalmente.

4.2. Distribuição atual dos custos da área de vendas

Para proporcionar transparência, facilidade no acompanhamento e mensuração dos recursos da área de vendas estabeleceu-se um centro de custo próprio para cada regional de vendas e um único centro de custos para as respectivas áreas de coordenação nacional central e suporte.

Nestes centros de custos são alocadas todas às despesas relacionadas à operação de vendas, como por exemplo: despesas de salários, encargos trabalhistas, comissões sobre as vendas, benefícios concedidos a empregados, despesas com representação comercial, deslocamentos das equipes, custos com a infraestrutura física (instalações de cada regional de vendas), custos com serviços de tecnologia, etc..

O orçamento da área de vendas é realizado anualmente, onde as unidades de negócios discutem e apresentam à coordenação nacional de vendas os desafios e diretrizes estratégicas

para o próximo exercício comercial. Neste momento são definidas as metas de faturamentos por unidade de negócios e as eventuais necessidades de utilização de recursos específicos e/ou exclusivos através da estrutura de vendas. Estas informações são fundamentais para que o gestor da área de vendas possa refletir e dimensionar a estrutura de vendas, verificando a necessidade de adaptações para atender as demandas das unidades de negócios.

A partir desta etapa, o orçamento anual de custos da área de vendas é estabelecido e apresentado para aprovação da diretoria do setor industrial, a qual a estrutura de vendas está subordinada; para posteriormente, o gestor da área de vendas estabelecer e informar a distribuição dos custos da área de vendas (chave de rateio) às unidades de negócios.

Mesmo existindo um critério, os usuários internos sinalizam uma falta de objetividade e transparência na alocação dos custos indiretos, onde indicam a necessidade de um maior detalhamento e refinamento dos critérios para garantir a adequada alocação.

Devido estas despesas com a operação da área de vendas representarem uma parcela significativa na composição dos custos das unidades de negócios, a discussão é quase que contínua entre as unidades de negócios e a área de administração de vendas, no que se refere à forma de realizar a alocação destas despesas, seja na ocasião do planejamento anual ou nas revisões trimestrais para adequação às previsões de vendas. Atualmente as unidades de negócios demonstram insatisfação e discordância dos critérios para alocação dos custos da área de vendas, verificado nas reuniões de diretoria.

Existe uma demanda recorrente relacionada aos critérios de rateio utilizados para alocação dos custos da estrutura de vendas às áreas de negócios. Basicamente o critério de rateio considera a distribuição das despesas variáveis diretas na proporção das receitas de cada unidade de negócios, e as despesas indiretas na proporção que o custo fixo representa pelo recurso dedicado a cada unidade de negócios.

Os critérios para distribuição dos custos da área de vendas para o exercício comercial de 2013 foram estabelecidos de acordo com o conhecimento do gestor da estrutura da área de vendas, no que se refere às especificidades da operação e a complexidade para atendimento a cada unidade de negócios.

Para determinar a dedicação dos recursos de vendas por unidade de negócios, considerou a experiência do gestor de cada regional de vendas, para indicação do tempo que cada agente de vendas dedica-se para cada unidade de negócios, e com base na ponderação dos percentuais de toda estrutura de vendas, utilizou-se deste direcionador para alocação dos custos fixos.

Com base em estudo gerencial anterior, foi considerada que do total de custos da estrutura de vendas, os custos fixos representam 50% do total, assim como os custos variáveis. Na distribuição dos custos do orçamento da área de vendas para o exercício 2013, as alocações dos custos variáveis ocorreram conforme a variação do faturamento de vendas de cada unidade de negócios; e as alocações dos custos fixos a partir da dedicação do agente de vendas envolvido para cada unidade de negócios.

Verificou-se neste estudo que a distribuição dos custos da área de vendas compartilhada nos anos de 2012 e 2013 seguiu os mesmos critérios e bases, não existindo uma validação da proporcionalidade dos custos fixos e variáveis de maneira efetiva.

A falta da verificação de aderência da proporcionalidade entre os custos fixos e variáveis podem ocasionar distorções na alocação dos custos, despertando aos usuários internos certa insatisfação e indicação de falta de transparência na distribuição dos custos.

Para as atualizações da chave de rateio consideram os custos incorridos nos centros de custos da área de vendas compartilhada, e proporcionalmente são distribuídos às unidades de negócios com base no faturamento efetivo de todas as áreas de negócios de maneira uniforme, independentemente do atingimento dos valores planejados.

Esta não uniformidade de critério na redistribuição dos custos sinaliza uma não aderência ao modelo inicialmente proposto para distribuição dos custos da área de vendas, pois tanto os custos fixos e variáveis podem ao longo do ano comercial ter variações positivas e negativas, e então, para que os pressupostos contábeis sejam atendidos, a parcela dos custos deve ser identificada e assim a chave de rateio aplicada adequadamente.

A tabela 1 a seguir, apresenta o resultado da distribuição dos custos da área de vendas compartilhada, vigente no exercício comercial de 2013, considerando as informações do faturamento planejado, a participação de cada unidade de negócio do total de faturamento previsto, e a representatividade do custo da operação de vendas *versus* o faturamento planejado.

Tabela 1 - Percentual de custos x Faturamento por unidade de negócio: planejamento 2013

	U.N. 1	U.N. 2	U.N. 3	U.N. 4	U.N. 5	TOTAL
Faturamento Planejado	3.766.104	5.075.648	2.552.902	1.325.307	3.925.676	16.645.637
Part. Faturamento Total	23%	30%	15%	8%	24%	100%
Custos Planejados	333.846	318.197	131.704	103.027	331.238	1.218.011
% custo X Fat.	8,9%	6,3%	5,2%	7,8%	8,4%	7,3%

Contudo, as variações do ambiente de negócios requer atualização da distribuição dos custos (rateio) e admitindo-se que os custos da estrutura de vendas tenham uma redução em média de 10% (dez por cento), e que a participação do faturamento se altera; os custos na metodologia atual não seguem uma linearidade, em função da não segregação dos custos. Isso acarreta que o benefício da redução de custos é distribuído indistintamente a todas as áreas conforme a nova participação de faturamento efetivo, independentemente da variação positiva ou negativa do faturamento ter ocorrido.

Podemos observar na Tabela 2, que a Unidade de Negócio 1 (U.N.1) representou uma maior participação no total de vendas, em função de um faturamento maior que o planejado, e consequentemente a atribuição de custos em termos percentuais fica reduzido em 7%. Porém, a Unidade de Negócios 4 (U.N.4) que teve uma redução na participação de faturamento não tão significativa em relação ao planejado devido ao faturamento menor (aproximadamente 5%), teve na redistribuição o benefício de aproximadamente 10% de redução de custos.

Tabela 2 - Percentual de custos x Faturamento por unidade de negócios: cenário com variação de faturamento e de custos

	U.N. 1	U.N. 2	U.N. 3	U.N. 4	U.N. 5	TOTAL
Faturamento Efetivo	3.912.471	4.743.877	1.824.540	1.266.231	4.022.600	15.769.719
Part. Faturamento Total	25%	30%	12%	8%	26%	100%
Custos Efetivos	310.932	275.755	98.751	92.625	306.119	1.084.182
% custo X Fat.	8,2%	6,0%	5,6%	7,5%	7,8%	6,9%
Var. Fat. (tab. 4 x tab 5)	3,9%	-6,5%	-28,5%	-4,5%	2,5%	-5,3%
Var. custo (tab. 4 x tab 5)	-6,9%	-13%	-25%	-10%	-8%	-11%

Esta situação demonstra que os critérios utilizados não sugerem a consistência, sugerindo a falta de transparência e/ou uso de arbitrariedade no critério.

4.3 Perfil dos entrevistados

Os entrevistados participantes pertencem à unidade organizacional do grupo empresarial escolhido para este estudo, e são todos gerentes responsáveis pela área de controladoria das unidades de negócios/divisões de negócios.

Foram entrevistados os 5 (cinco) responsáveis pelas controladorias da divisão/unidade de negócios, onde percebemos uma homogeneidade em algumas características (APÊNDICE A) como pode ser observado na sequencia.

Dos entrevistados, 2 (dois) são do sexo masculino e 3 (três) do sexo feminino, e com relação à idade dos entrevistados (Figura 1), observando uma concentração na faixa dos 31 a 35 anos.

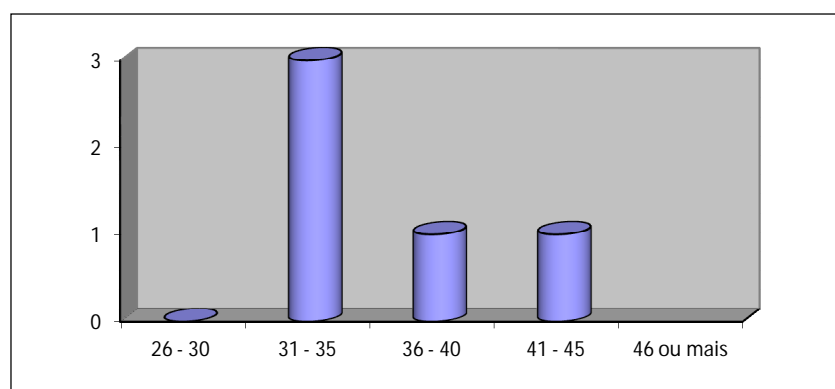


Figura 1 – Perfil dos entrevistados: idade

No que se refere à formação acadêmica dos entrevistados, encontramos a predominância na graduação em administração de empresas, porém verifica-se na tabela 3 a seguir, que a maioria possui pós-graduação, e embora não conste na tabela, realizada nas áreas de gestão de negócios e ciências contábeis.

Tabela 3: Perfil dos entrevistados: escolaridade

Escolaridade	Frequência	Percentual
Graduação	0	0,0%
Especialização	2	40,0%
MBA	3	60,0%
Mestrado	0	0,0%
Total	5	100,0%

A tabela 4 a seguir, apresenta o tempo de experiência profissional, onde se percebe uma certa senioridade entre os entrevistados, com a concentração de 60% entre 11 a 15 anos.

Tabela 4: Perfil dos entrevistados: tempo de experiência profissional

Tempo profissional	Frequência	Percentual
0 – 5 anos	0	0,0%
6 – 10 anos	0	0,0%
11 – 15 anos	3	60,0%
16 – 20 anos	1	20,0%
21 ou mais anos	1	20,0%
Total	5	100,0%

Em resumo, no que se refere aos entrevistados, podemos resumir em:

- Certa predominância da população feminina;
- Unanimidade na formação em administração de empresas;
- Formação complementar como em pós-graduação, na área de negócios ou ciências contábeis;
- Um equilíbrio entre tempo de atuação e idade.

4.4 Apresentação dos resultados das entrevistas

Neste tópico são apresentados os resultados das entrevistas com os usuários internos – gerente de administração de controladoria - das unidades/divisão de negócios, cuja finalidade foi de explorar as percepções e insatisfações dos critérios da distribuição de custos da área de vendas compartilhada.

As entrevistas considerando as questões contidas no roteiro de entrevista (APÊNDICE B) foram realizadas no período de 13 a 24 de maio de 2013.

4.4.1. Da Pergunta 1

Pergunta 1: Qual a sua percepção no que se refere aos critérios de rateio utilizados para distribuição dos custos da área de vendas compartilhada? Os critérios são claros, transparentes e/ou justos?

O (a) senhor (a) conhece e concorda com os critérios relacionados com direcionadores de custos utilizados para distribuição dos custos da área de vendas compartilhada utilizado no exercício 2013? Julga que existiu arbitrariedade na definição da chave de rateio?

Entrevistado	Resposta dada
1	<p>Eu entendo que o desenho organizacional das regionais de vendas, possui uma característica que é a existência numa mesma estrutura de recursos que atendem a todas as áreas de negócios, e outros recursos que são específicos para atender determinados tipos de negócios ou área de negócios específica. Também concordo que grande parte da estrutura atende a todas as áreas de negócios, porém a parcela que não é comum deveria ter um tratamento específico para distribuição dos custos, o que atualmente sinalizam que consideram este fator, porém não é transparente para mim.</p> <p>A forma como se tentou segregar os recursos comuns dos específicos, parece partir de uma premissa subjetiva. Considerando o total de recursos, um percentual com base na experiência do gestor foi atribuído peso para segregar a parte específica dos recursos, para então utilizar-se de chave ponderada. Se existem recursos específicos, precisamos identificar quais são, e verificar o custo e de maneira separada estabelecer o critério ou até mesmo utilizar-se do mesmo critério de rateio, porém para as áreas de negócios que realmente se utilizam dos recursos.</p> <p>Os critérios apresentados para o exercício de 2013 não ficaram totalmente transparentes para mim, sinceramente falando. A sensação é de certa arbitrariedade foi utilizada para justificar os percentuais de custos a ser alocados a cada uma das áreas de negócios.</p>
2	<p>Percebo que não existe uma clareza na definição dos direcionadores de custos da área de vendas, e que constantemente estão buscando alterar os critérios, gerando num primeiro momento mais desconforto no que se refere a tentativa de comparabilidade de custos recebidos pela área de negócios de um ano para o outro, ou mesmo nos <i>forecast</i>.</p> <p>Na reunião de planejamento, onde a área de vendas apresenta o resultado da chave de rateio, o gestor tenta demonstrar os critérios de rateio de custos utilizados para os custos da estrutura de vendas, porém em geral a sensação é de que o foco não é nos critérios e sim, no quanto cada área de negócios irá ter de alocação, o que não me deixa confortável no sentido de entendimento de como aquele número foi gerado, ou seja, não são claros os critérios, e as formas em que se estabeleceram os percentuais de alocações de custos.</p>

	<p>É interessante perceber que por mais que indiquem a tentativa de considerar as áreas de negócios com recursos específicos tiveram critérios específicos, verifico que existe diferença entre os percentuais de atribuições de custos de uma área de negócios similar a outra, aparentemente sem uma lógica ou motivo aparente.</p> <p>Assim, posso dizer que os critérios utilizados em 2013 ficaram longe de serem transparentes, ou de seguirem uma lógica para chegarem aos resultados da divisão dos custos.</p>
3	<p>Não posso dizer que não conheço os critérios, mas posso dizer que os critérios foram apresentados de maneira que não ficou claro a lógica utilizada ou de onde a informação de direcionador foi considerada. Portanto, o sentimento é de que falta transparência.</p> <p>As áreas de negócios não conseguem aplicar os critérios da chave de rateio e fazer a própria conta de quanto irá pagar da área de vendas, e isso é por falta de critérios objetivos. A preocupação está mais em apresentar os valores de quanto cada área irá arcar com os custos da estrutura de vendas, uma vez que o budget da área já foi validado pela diretoria, e que as áreas de negócios precisam ser encarregar de cada uma absorver os custos já acordados.</p> <p>Por outro lado, acho que algumas situações históricas têm de ser revisadas, pois todo o critério meio que está baseado na premissa que a estrutura de vendas é 50% de custos fixos e 50% de custos variáveis. Será que ainda estamos estruturados desta forma?</p> <p>Sabemos que a estrutura de vendas teve alterações de conceitos, e isso pode influenciar a forma como estamos utilizando de parâmetros antigos para tratar outra realidade. Deveríamos ter como premissa básica o quanto dos custos é fixo/variável.</p> <p>Na tentativa de comparar as alocações de custos de uma área com outra, percebe-se que os percentuais de custos atribuídos não refletem características dos negócios; ou ainda na tentativa de buscar alguma relação de crescimento de custos, em relação ao crescimento proposto de faturamento. Assim, poderia até dizer que talvez de certa arbitrariedade possa ter ocorrido.</p>
4	<p>Por mais que a tentativa de se encontrar um critério transparente e justo, a própria definição de rateio pode sempre trazer um viés, quando não bem elaborada. A distribuição de custos das regionais para este ano, não sugeriu ter critérios bem definidos considerando a estrutura de vendas vigente.</p> <p>Talvez os ajustes na estrutura organizacional não tenham contribuído para que a percepção dos custos alocados por vendas parecessem justos ou corretos. Às vezes a premissa de custos fixo-variáveis da estrutura pode estar equivocada, o que irá desenvolver um raciocínio não adequado para fixação dos demais critérios</p>

	<p>que envolverão a distribuição dos custos.</p> <p>A complexidade criada na área de vendas, envolvendo portfolio diferenciado para algumas áreas de negócios, implicando na utilização de recursos específicos em determinado canal de vendas, e, portanto, forma de distribuição de custos diferenciados; ou até mesmo a necessidade de utilização de suporte da área central da área de negócio para operacionalizar a venda, não pode ter direcionadores comuns.</p> <p>Enquanto se tem uma estrutura de vendas comum, onde os recursos são para atendimento uniforme de todas as áreas de negócios, os critérios para distribuição de custos ficam mais simples e mais objetivos. Quando a estrutura apresenta diferencial, específicos para uma ou outra área, estes recursos não podem estar alocados ou distribuídos da mesma forma.</p> <p>Entendo que uma maneira adequada seria segregar em centro de custos o que comum e o que é específico, até para poder se pensar em direcionador de custos diferentes.</p>
5	<p>A apresentação do critério na fase do planejamento de custos não ficou muito clara inicialmente. Talvez acreditar que os gerentes de controladoria das áreas de negócios conhecem e entendem o funcionamento da estrutura de vendas é um erro.</p> <p>Na ocasião de analisar os custos atribuídos pela chave de rateio da estrutura de vendas, alguns critérios parecem não ser de fácil entendimento, o que irá gerar uma insatisfação, por si só. Em geral o raciocínio da área de negocio é buscar comparação dos custos recebidos no ano anterior ou ainda com o tamanho do negócio proposto para o próximo ano, na relação custo <i>versus</i> faturamento.</p> <p>Os critérios utilizados talvez não estejam errados, mas precisa uma segregação na acumulação dos custos, aderentes a estrutura de vendas, para que facilite a distribuição dos custos específicos, e que um direcionador genérico possa ser utilizado, quando de fato os recursos forem comuns a todas as áreas de negócios, pois criar critério com base na estimativa de dedicação, em geral, vai causar discussão e a sensação de que não é justo.</p>

Verifica-se que todos os entrevistados possuem a percepção de que os critérios utilizados para a distribuição dos custos da área de vendas no ano comercial corrente (2013) não foram entendidos de maneira clara, gerando a perspectiva de falta de transparência na atribuição dos custos à cada área de negócios.

O entrevistado nº 5 questiona se a falta de conhecimento da operação de vendas seria um fator não contributivo para o entendimento do critério de rateio proposto, restando somente à percepção por parte das áreas de negócios da falta de objetividade.

Porém, com base na teoria, pode-se afirmar que as percepções indicadas pelos gerentes de controladoria é de fato uma razão a ser verificada, pois um fator relevante para a definição de um critério de rateio é a consistência, de acordo com Martins (2010); e, que qualquer questão subjetiva pode comprometer a apuração dos resultados das áreas.

Martins (2010) ainda destaca que a alocação de custos ou despesas indiretas remete a verificação de critérios de rateio, e este contém, em menor ou maior grau, certo subjetivismo; portanto a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, porém a dosagem deve ser em nível aceitável.

Sugerem que as alocações de recursos de vendas comuns e específicas nos mesmos centros de custo podem inibir a transparência e na definição dos critérios de rateio, sugerindo arbitrariedade na definição dos critérios para ponderação dos custos. E desta forma sugerem que ocorra a segregação dos custos da estrutura comum, em centros de custos, que poderá seguir um critério de rateio, e outra parcela da estrutura, em outro centro de custo, proporcionando a utilização transparente de outro critério.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2011) comentam que o custeio baseado em atividades permite a atribuição dos custos tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos.

4.4.2 Da Pergunta 2

Em sua opinião, chaves de rateio com critérios simples pode apresentar ser mais transparentes, mais justo?

Entrevistado	Resposta dada
1	Com certeza, uma chave de rateio contendo uma simplicidade pode permitir além de um melhor entendimento, agilidade na revisão da chave . Precisamos sempre buscar ampliar a transparência, aumentar a eficiência e a produtividade no dia-a-dia, e os custos de vendas hoje parecem ser uma caixa preta, onde cada vez que temos de ajustar, por exemplo, os custos em função e um aumento de faturamento ou devido a redução dos custos da própria estrutura de vendas, as variações que a área de negócios recebem não são compatíveis com a relação

	<p>custo de vendas com faturamento.</p> <p>Portanto, acredito que uma chave de rateio mais simples possa contribuir, adicionalmente para a transparência dos custos alocados nas áreas de negócios.</p> <p>Às vezes uma chave não sofisticada exigirá menor esforço para operacionalização, e maior transparência percebida pelas áreas de negócios. Chaves sofisticadas, com vários direcionadores até podem ser criadas, porém a base de custos precisa estar adequadamente segregada, como por exemplo, alocar em um centro de custo específico toda a estrutura que não é comum, e a partir deste centro de custos atribuírem uma chave específica.</p>
2	<p>Costumo dizer que quando se tenta explicar muito, significa que algo não está lógico e/ou possui uma complexidade em demasia.</p> <p>A simplicidade, considerada as suas proporções, em geral leva a eficiência e leveza dos fluxos, dos processos; e por isso, acredito que critérios mais simples podem sugerir maior transparência, além de facilitar as eventuais revisões de chave de rateio.</p> <p>No caso da área de vendas, uma alocação de custos baseado em critérios menos “subjetivo”, que possam expressar uma regra mais simples é necessário para facilitar o entendimento por parte das áreas de negócios, e facilitando os ajustes quando necessários.</p>
3	<p>A questão não é ser mais simples ou mais complexo. Estamos tratando de custos de vendas, e desde que a área de negócios demande recursos para realização do faturamento, a área tem de absorver isso. O desafio é o como deixar essa distribuição de custos mais transparente e lógico sob o ponto de vista do <i>business</i>.</p> <p>Com certeza, eu acredito que quanto mais simples for, menos espaço para a subjetividade irá existir. O controle, as projeções na controladoria tornam-se mais fáceis e possibilitam análises; o que atualmente não é possível, pois sinto que os critérios envolvidos para distribuir os custos da área de vendas são tantos ou parecem ser tantos, que precisa de um manual, e nem sempre temos tempo para isso.</p>
4	<p>Não é a questão da simplicidade da chave de rateio que irá torná-la mais transparente. Entendo que quando se busca definir critérios de maneira clara e específica, a relação adequada deve estar com o propósito da atividade, e conseqüentemente do custo da atividade. Então, a chave de rateio mesmo contendo alguns critérios adicionais será justa e transparente.</p> <p>Temos de considerar que a complexidade de portfólio e para alguns casos em que a demanda da área de suporte da própria área de negócio central é requerida para concluir a venda, são fatores que precisam ser considerados como critérios de ponderação a ser utilizado na distribuição dos custos; ou então encontrar uma</p>

	<p>forma de segregar estes custos, para que através de um critério mais simples e padronizado, propor a distribuição dos custos.</p> <p>Por princípio o critério por mais transparente que seja, deve ater-se que as estruturas mudam e as partes podem se sentir injustiçada.</p>
5	<p>Não acredito que critérios mais simples tornam a chave mais transparente ou justa. Uma chave simples não necessariamente irá refletir corretamente a distribuição dos custos. É importante que a chave de rateio tenha uma lógica, mesmo que aparentemente envolva algumas equações; mas a manutenção da clareza e transparência é fundamental existir. Isso que facilita o entendimento!</p>

Não se percebe a uniformidade de respostas nesta questão referente à utilização de uma chave de rateio mais simples. Três dos respondentes (60%) entendem que este fator pode ampliar o entendimento, sugerir maior transparência e minimizar o subjetivismo, podendo eventualmente facilitar o entendimento e operacionalização de projeções ou revisões gerenciais de custos.

Entretanto, 40% dos entrevistados não julgam que a simplicidade da chave de rateio influenciaria na transparência dos critérios, e sim o desenvolvimento de uma metodologia coerente, consistente (lógica) para estabelecer os critérios.

A literatura informa que não há critério de rateio que seja válido para todas as empresas e sua definição depende do contexto do que está sendo rateado. A principal regra para determinação de critérios de rateio é o bom senso, conforme Perez Junior, Oliveira e Costa (2011).

4.4.3 Da Pergunta 3

Pergunta: Em sua opinião, qual (is) seria (m) o(s) direcionador (es) de custos a ser considerado na formação da chave de rateio das despesas da área de vendas? Por quê?

Este direcionador atenderia as expectativas da área de negócios e a percepção é de que seria mais adequado?

Entrevistado	Resposta dada
1	<p>Por mais usual e comum que possa parecer, indico que a utilização do direcionador de custos baseado em volume de vendas parece ser adequada e justa.</p>

	<p>Considerando a minha sugestão na questão anterior de separar em centros de custos os recursos específicos dos comuns, poderíamos considerar que temos uma homogeneidade nos processos da estrutura de vendas e estes comuns poderiam ser associados ao direcionador: volume de vendas.</p> <p>Para o centro de custos que possui os recursos específicos verificarem o tempo de dedicação para realização do faturamento por área de negócio envolvida poderia ser outro direcionador.</p> <p>É importante a questão dos critérios, pois as áreas de negócios precisam entender o mecanismo de alocação de custos, não somente para conseguir ter o domínio em projeções do comportamento do custo de vendas, mas para não se sentir refém da área de vendas no que se refere a parcela de custos que caberá a cada área de negócios, seja na ocasião do plano ou nas revisões de trimestres.</p>
2	<p>O uso do volume de vendas, por mais comum que possa parecer é uma opção válida, pois se a estrutura é compartilhada, significa que os recursos e esforços são comuns a todas as áreas de negócios que a utilizam. E como o resultado final da área é o faturamento para cada área de negócios, parece ser um direcionador claro e simples.</p> <p>Desta forma, uma consideração significativa a ser avaliar seria a relação custo e faturamento por área de negócios, o que se pressupõe a divisão dos custos entre fixos e variáveis, que poderá apoiar nas revisões de chaves ou de alocação de custos, quando em função de certa variação de faturamento e/ou de custo, apesar do direcionador único, é possível atribuir a parcela de custo conforme a relação da área de negócios.</p>
3	<p>A expectativa é sempre que a chave de rateio reflita da melhor forma à dedicação dos recursos da área de venda com o resultado entregue, ou seja, relação custo X faturamento.</p> <p>O uso de uma área de vendas compartilhada, além da questão estratégica de um foco único direcionado ao mercado, tem de representar algum diferencial também em custos para as áreas de negócios.</p> <p>Acredito que a utilização de um direcionador de custos único não irá representar a falta de transparência, e nem mesmo a falta de acuracidade da questão de alocação dos custos da área de vendas. Poderá, eventualmente, ser capaz de reduzir a questão subjetiva, na tentativa de realizar alocação de custos com base em critérios de tempo de dedicação.</p> <p>A partir do momento em que a estrutura de vendas é única e compartilhada, a premissa tem de ser que os custos a serem compartilhados sejam realmente comuns a todas as áreas de negócios.</p> <p>Alocações de recursos específicos para fortalecimento ao atendimento de</p>

	<p>determinadas áreas de negócios devem ser tratados em separado; sugiro até em centro de custos separado, mas sob a gestão da estrutura de vendas, pois já permite excluir da parte de custos da operação comum a todos, a parcela que hoje tenta de maneira subjetiva, em minha opinião, encontrar forma de fazer o rateio.</p> <p>Portanto, se a vendas é para atender todas as áreas, os critérios de remuneração (comissão), mercados e clientes os mesmos para todas as áreas, o direcionador pode ser sem dúvida o volume de vendas, que além de parecer transparente, pois é baseado no quanto cada um vende/venderá, fica claro e objetivo de qual é o direcionador do custo, facilitando a maneira que não temos hoje como gerenciar.</p> <p>Se eu vender mais, sei que terei aumento nos custos, o que seria justo, sem considerar que economias e produtividade possa também ocorrer na estrutura de vendas, reduzindo os custos totais.</p>
4	<p>Com as alterações organizacionais recentes, e de que a premissa utilizada de custo fixo e variável não é revisada já alguns anos, eu entendo que existe uma necessidade urgente de revisão dos custos que envolvem a área de vendas, segregando quais são os custos: fixo e variável.</p> <p>A partir desta premissa, dos centros de custos que compõem a estrutura de vendas, e que nestes centros de custos correspondam somente aos custos comuns as áreas de vendas para proporcionar as vendas, o direcionador de custos pode ser o faturamento, o que dentro deste contexto, proporcionará a redução da complexidade dos custos a serem rateados.</p> <p>Isso porque, quando a estrutura de vendas é uniforme para todas as áreas de negócios, e estes custos envolvidos estão devidamente alocados num coletor de custos, o direcionador pode ser o tradicional: faturamento por área de negócios.</p>
5	<p>Vejo que um dos critérios para distribuição do custo poderia ser em função da dedicação do recurso por área de negócio e por tipo de operação de venda, e isso seria indicado pela área de negócios.</p> <p>Para recursos específicos, o direcionador deveria ser o custo do recurso.</p> <p>Então, avaliar que na estrutura de custos da área de vendas, a parcela dos custos fixos, e estes seguir como direcionador de custos, o volume de vendas; a parcela dos custos variáveis poderia alocar diretamente na área de negócios, quando possível, por exemplo, as comissões de vendas.</p> <p>Assim, uma chave de rateio com base no volume de vendas, tendo a separação do custo variável e do fixo, e sabendo que a parte variável será alocada conforme utilização, pode até evitar que uma área não informe corretamente o volume na ocasião do plano devidamente.</p> <p>Atualmente verifica-se que todos os recursos são alocados nos mesmos centros de custos, e isso pode gerar de imediato, um erro, pois tentar segregar a parcela e</p>

	recursos específicos e então atribuir um peso, pode sugerir uma arbitrariedade do gestor da área de vendas, e então eu sugiro que os recursos específicos fossem alocados num centro de custo específico que já facilitaria e ampliaria a transparência do que estamos alocando a todos de maneira comum, e o que será alocado, conforme a demanda requerida pela área de negócios.
--	---

Todos os entrevistados sugerem o uso do valor do faturamento (volume de vendas) como elemento direcionador da alocação dos custos da estrutura de vendas.

Verifica-se que 3 dos entrevistados (60%) sugerem o uso de direcionadores de custos específicos, para alocação de custos referente aos recursos específicos de determinada unidade de negócio, evitando a tratativa com base em ponderações estimadas junto aos custos comuns da estrutura de vendas.

É sugerido pelo entrevistado nº 5 que os recursos específicos não tenham alocação nos centros de custos das regionais comum a estrutura de vendas, para facilitar a obtenção de transparência e facilidade de identificar o uso do recurso.

O entrevistado nº 4 reconhece que a distribuição dos custos comuns da estrutura de vendas pode deixar mais transparente utilizando de um único critério para rateio, e entende que poderá ter de receber mais custos, caso suas vendas sejam maiores que o previsto, desde que esta parcela corresponda somente sobre o custo variável.

Horngren, Foster e Datar (2004) destacam que entender os custos é tão importante para controlá-los, e associá-los com as atividades é a chave para isso. Desta forma, perceberá quais os direcionadores mais apropriados de custos, possibilitando aos gestores entenderem o comportamento dos custos e quão bem os custos são controlados.

Verifica-se que apesar das discussões na questão anterior sobre a simplicidade da chave de rateio, apresentar opiniões um pouco divergentes, ao questionamento para sugestão de direcionador de custos, os gerentes de controladoria sugerem a utilização a princípio de um único direcionador, e com algumas ressalvas de alocação de recursos conforme finalidade específica, quando requerido.

É oportuno, destacar que dois entrevistados sugerem a separação dos custos da área de vendas em fixo e variável, para fins de distribuição dos custos. Esta preocupação está presente na literatura, pois os custos fixos independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, enquanto o custo variável está intimamente relacionado com o nível de vendas (BORNIA, 2010); e para Horngren, Foster e Datar (2010) a chave para entender o comportamento dos custos são distinguir os custos variáveis dos custos fixos.

Com base na teoria, a identificação dos processos e atividades e análise para corretamente atribuir os custos às áreas de negócios, tem como parâmetro a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos (PEREZ JUNIOR, OLIVEIRA; COSTA, 2011). A possibilidade de identificar os custos que envolvem o desenvolvimento de vendas comum a todas as áreas de negócios, e a parcela que eventualmente representa uma necessidade específica comentada pelos gerentes de controladoria.

4.4.4 Da Pergunta 4

A chave de rateio da área de vendas deveria ser revisto/ajustado periodicamente? Sem sim, com qual periodicidade? Algum motivo especial para o período sugerido?

Entrevistado	Resposta dada
1	<p>Principalmente por tratar-se de custos de uma área de vendas, onde a volatilidade irá ocorrer no decorrer do ano, a chave de rateio deveria ser algo dinâmico, preferencialmente os ajustes mensais, para que as variações entre planejado e realizado tivessem o reflexo de imediato no resultado.</p> <p>Estou falando de revisão da chave e não da atribuição de custos, que estes como são por absorção as áreas de negócios, as economias ocorridas durante o mês é repassado proporcionalmente a chave de rateio planejada a todos.</p> <p>Entretanto, julgo que para facilitar as análises, poderíamos considerar a métrica trimestral, para que no período seguinte os eventuais desvios do planejamento ou do dia-a-dia já estejam refletindo nos custos das áreas de negócios.</p>
2	<p>Atualmente percebo certa resistência na atualização da chave de rateio. Talvez a complexidade e a falta de transparência dificultam as revisões. Como responsável por uma das áreas de negócios, eu entendo que é fundamental a ocorrência destes ajustes ao menos trimestralmente para que as eventuais variações ocorridas em relação aos volumes de vendas planejados reflitam nos custos do período seguinte. Porém, para que estas revisões ocorram retomo ao ponto central da nossa conversa, onde critérios de alocações de custos mais simples e transparentes são requeridos, para facilitar a operacionalização do dia-a-dia.</p> <p>Vale ressaltar que por utilizarmos custeio por absorção para os centros de custos de infraestrutura, os custos de vendas caso sejam maior ou menor ao longo do mês, são atribuídos às áreas de negócios, porém utilizando-se do critério original</p>

	<p>de percentual de alocação, e não considerando que uma área pode ter vendido mais que a outra, e então os custos variáveis de vendas deveriam estar sendo alocados devidamente. Essa é uma questão relevante que hoje não fica transparente. Às vezes uma área de negócios possui uma performance menor em relação ao planejado, e a redução dos custos verificada é mínima, ou seja, desproporcional, àquela área de negócios que vendeu mais que inicialmente planejado, porém recebeu uma parcela pequena de aumento de custo.</p>
3	<p>As atualizações da chave de rateio, considerando que o volume de vendas entre as áreas de negócios podem variar ao longo do ano, comparado com o planejado, às revisões deveriam ocorrer preferencialmente mês a mês, porém isso demandaria de um critério simples e de fácil compreensão de todos para que o cálculo pudesse ocorrer no período de fechamento de mês. Mas, se as atualizações ocorrerem trimestralmente já seria razoável, pois proporcionaria as áreas de negócios uma melhor acuracidade nos resultados apresentados.</p>
4	<p>As atualizações da chave de rateio, considerando que o volume de vendas entre as áreas de negócios podem variar ao longo do ano, comparado com o planejado, às revisões deveriam ocorrer preferencialmente mês a mês, porém isso demandaria de um critério muito simples e de fácil compreensão de todos para que o cálculo pudesse ocorrer no período de fechamento de mês.</p> <p>Mas, atenderiam as minhas expectativas se as atualizações ocorrerem trimestralmente, já seria razoável, pois proporcionaria as áreas de negócios uma melhor acuracidade nos resultados apresentados.</p>
5	<p>Para assegurar a justiça na alocação de custos da estrutura da área de vendas, a revisão deveria ser semestralmente conforme os custos incorridos e planejados, segregando os custos fixos dos variáveis. Isso devido estarmos falando de alocação de custos de uma área de vendas, onde variação de volume de venda irá ocorrer diante do valor planejado.</p> <p>Mesmo essa revisão deveria ocorrer verificando o quanto de custo fixo incorreu, comparado com o plano, para que eventual economia fosse distribuída igualmente a todos que participam da chave de rateio, proporcional ao sua parcela de faturamento do todo, e a parte de custos variáveis conforme as variações entre o planejado e o ocorrido.</p> <p>O mesmo ocorrendo com o custo segregado dos recursos específicos, que uma vez que não está dentro dos custos comuns, deixa transparente a área de negócios que demanda aquela atividade do custo envolvido.</p>

Verifica-se a preocupação de todos os entrevistados em realizar o ajuste da chave de rateio periodicamente, devido tratar-se de um contexto de custos oriundos de uma estrutura de

vendas, onde variações mercadológicas podem ocorrer, e isso alterar o contexto de custos tal qual foi inicialmente planejado.

Somente o entrevistado nº 5 sugeriu a periodicidade semestral para atualização da chave de rateio. Os demais entrevistados (80%) indicam que as revisões podem ocorrer trimestralmente, garantindo uma maior acuracidade na apresentação dos resultados, apesar de sinalizarem o desejo de que o ajuste ocorresse mensalmente.

Um dos entrevistados reforça a necessidade de aplicar o ajuste da chave de rateio, observando a evolução de custos fixos e variáveis isoladamente, uma vez que estes ajustes refletem o desempenho da área de vendas em relação a cada uma das áreas de vendas. Se uma área de vendas tem um incremento em relação ao inicialmente planejado, é justo que a parcela de variável maior seja direcionada a esta área, tal qual a proporção corresponde ao do custo fixo. Isto, sem considerar eventuais reduções de custos obtidos dentro da própria estrutura de vendas que tem de ser compartilhado de maneira homogênea, ou tal qual planejado.

4.5. Proposta de distribuição dos custos da área de vendas

Com base nos resultados das entrevistas percebe-se que os usuários internos buscam por critérios da chave de rateio mais transparentes, claros e de fácil entendimento, para proporcionar uma facilidade na operacionalidade do dia a dia gerencial.

Horngren, Foster e Datar (2004) destacam que o sistema de contabilidade deve prever o processo de acumulação de custos (centro de custos) e o de alocação de custos (chave de rateio), e neste estudo podem ser fatores fundamentais para garantir a transparência no sistema.

A segregação dos custos em fixos e variáveis, conforme indicado por PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA (2011) para poder verificar os gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de vendas e os gastos que se mantem estáveis é importante, para encontrar um direcionador de custos para alocação, justo.

Considerando as recomendações da literatura e manifestações dos entrevistados, realizou-se neste estudo uma revisão e análise das contas contábeis dos centros de custos que compõem a estrutura da área de vendas, a partir dos custos planejados e valores incorridos nos meses de janeiro a abril de 2013 com a finalidade de verificar quais custos são fixos e quais variáveis.

O resultado desta verificação apontou que a estrutura de vendas atual (2013) possui uma parcela de aproximadamente 60% composta por custos fixos e 40% composta de custos variáveis (caracterizado pelas comissões sobre as vendas), diferentemente da premissa utilizada para a distribuição dos custos no ano comercial vigente.

De imediato, e considerando as respostas dos entrevistados, o pesquisador sugere que os custos da área de vendas, por ocasião do planejamento anual, sejam reavaliados sistematicamente para que ocorra uma apuração devida na proporcionalidade dos custos fixos e variáveis.

A segregação da parcela de custos comuns e específicos às unidades de negócios também precisa ser estabelecido previamente, possibilitando a distribuição de custos de maneira justa e transparente.

Basicamente, através das entrevistas pode-se observar a indicação de dois critérios que serviram como direcionadores de custos para alocação dos custos da estrutura de vendas compartilhadas: faturamento e dedicação do recurso para determinada área de negócios.

As expectativas dos usuários internos indicam que o critério atual não segue padrões que possibilitem a transparência entre as unidades de negócios, principalmente quando envolvem custos de recursos não comuns a operação de vendas.

Para atender estas expectativas dos usuários internos, o pesquisador propõe que os custos fixos da estrutura de vendas tenham a distribuição baseada na proporcionalidade do faturamento de vendas de cada unidade de negócios em relação ao total de faturamento; e os custos variáveis seguir no momento inicial a mesma regra.

Porém para garantir o atendimento aos princípios contábeis, na ocasião de realização da atualização e/ou revisão da chave de rateio, os custos incorridos devem ser apurados em fixos e variáveis, onde os custos fixos incorridos devem ser distribuídos conforme a participação da Unidade de Negócios estabelecida na ocasião do planejamento, e os custos variáveis incorridos devem ser distribuídos conforme a nova proporcionalidade entre as áreas sobre o total de faturamento.

Adicionalmente, para representar maior transparência e menor complexidade, os recursos específicos da estrutura de vendas sejam alocados em centros de custos exclusivos, para que ocorra claramente a discussão de quais as áreas que demandam destes recursos, para que a alocação ocorra de acordo com a dedicação.

O estudo prévio no que se refere à validação da composição de custos fixos, variáveis e custo dos recursos específicos deve ser de competência da controladoria da área de vendas

providenciar de maneira sistemática nas ocasiões de atualizações e/ou revisões da chave de rateio.

Apresenta-se na Tabela 5 o resultado da aplicação da metodologia proposta, considerando a distribuição dos custos com base na proporcionalidade de cada área de negócios sobre o total de faturamento previsto para a estrutura de vendas, e num primeiro momento somente envolvendo os custos comuns a todas as áreas de negócios. Verifica-se uma harmonização dos percentuais de custo em relação ao faturamento, o que já possibilita uma clareza nas informações, conforme requerido pelos usuários internos.

Tabela 5 – Simulação dos custos de vendas, com base no planejamento para 2014

	U.N. 1	U.N. 2	U.N. 3	U.N. 4	U.N. 5	TOTAL
Faturamento Planejado	4.867.674	5.666.220	336.000	1.409.058	4.366.685	16.645.637
Part. Faturamento total	29%	34%	2%	8%	26%	100%
Custo Fixo	176.854	205.867	12.208	51.194	158.652	604.775
Custo Variavel	117.903	137.245	8.138	34.130	105.768	403.183
Custo total 1	294.757	343.112	20.346	85.324	264.420	1.007.958
% Custo / Faturamento	6,1%	6,1%	6,1%	6,1%	6,1%	6,1%
Custo Especifico	102.438	-	-	29.232	-	131.670
Custo total 2	397.195	343.112	20.346	114.556	264.420	1.139.628
% Custo/ Fat	8,2%	6,1%	6,1%	8,1%	6,1%	6,8%

Os custos relacionados à utilização de recursos exclusivos e/ou específicos encontram-se destacados e alocados em separado, conforme requerimento da própria área de negócios, garantindo transparência da parcela de distribuição dos custos da estrutura comum e o impacto do uso do recurso específico, cujo direcionador de custo é dedicação do recurso para cada área de negócios.

Observa-se na Tabela 5, que a Unidade de Negócios 1 se utiliza de recursos específicos, no valor de R\$ 102.438, adicionais aos recursos da estrutura comum da área de vendas, assim como a Unidade de Negócios 4 demanda de um valor de R\$ 29.232.

No Gráfico 1, verifica-se que as Unidades de Negócios 1 e 5 mesmo utilizando-se de recursos adicionais aos da estrutura comum de vendas, têm uma participação menor na relação custo/faturamento, comparado a metodologia utilizada anterior (2013); por consequência a Unidade de Negócios 5, que somente se utiliza da estrutura comum da área de vendas, recebe uma parcela menor de custos em relação ao faturamento, quando comparado com a sistemática anterior. Este contexto sugere que os critérios adotados em 2013 possam

conter certa subjetividade ou falta de consistência em decorrência da não segregação transparente dos recursos comuns dos específicos.

Este gráfico demonstra os percentuais em relação ao faturamento por área de negócios, comparando as variações entre o exercício comercial (2013) que se utiliza da metodologia em vigor, com a utilização da metodologia proposta (2014).

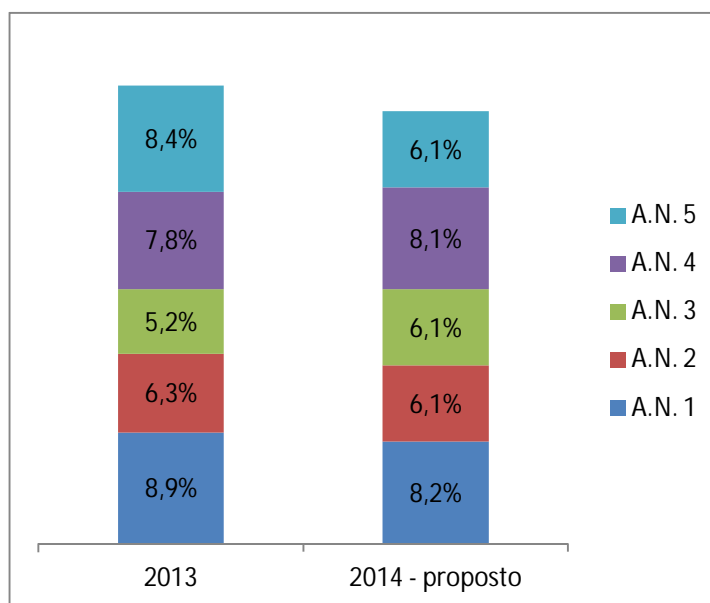


Gráfico 1 – Participação dos custos sobre o faturamento por área de Negócio – metodologia anterior e proposta.

No entanto, considerando a possível variabilidade dos faturamentos das diversas áreas ao longo do exercício do ano comercial, surge a necessidade de revisão da distribuição dos custos planejados, os quais são apresentados uma simulação na Tabela 6, contendo as seguintes premissas para o decorrer do próximo ano comercial:

- As áreas de negócios 1, 3 e 4 realizando um faturamento maior em relação ao planejado;
- As áreas de negócio 2 e 5 realizando um faturamento inferior ao planejado;

Conforme a metodologia proposta, os custos efetivos da área de vendas devem ser apurados seguindo a segregação dos custos fixos e variáveis; e, adicionalmente verificar a nova proporcionalidade do faturamento entre as áreas.

Para alocação dos custos fixos mantém-se a proporcionalidade da ocasião do planejamento, e para alocação dos custos variáveis utiliza-se da nova proporcionalidade de faturamento. Esta medida estabelece que os custos fixos se mantenham conforme o planejamento de faturamento (participação da área de negócios) independentemente da variação de sua participação no faturamento ter se alterado no decorrer do ano comercial. Este critério não busca a penalização da área de negócio, com a manutenção do custo fixo planejado, e sim a manutenção do compromisso de utilização da estrutura de vendas no que se refere à parcela fixa. Eventual redistribuição com base na nova proporcionalidade dos faturamentos incorreria em alocar custos não previstos em outras unidades de negócios.

A alocação dos custos variáveis deve ser distribuída conforme a participação da área de negócio no faturamento total.

Tabela 6 – Simulação dos custos de vendas, com base em variação no decorrer de 2014.

	U.N. 1	U.N. 2	U.N. 3	U.N. 4	U.N. 5	TOTAL
Faturamento Planejado	4.867.674	5.666.220	336.000	1.409.058	4.366.685	16.645.637
Faturamento Efetivo	5.354.441	5.099.598	450.000	1.809.000	3.056.680	15.769.719
Part. Fat total - Plano	29%	34%	2%	8%	26%	100%
Part. Fat total - Efetivo	34%	32%	3%	11%	19%	100%
Custo Fixo - pelo % Plano	176.854	205.867	12.208	51.194	158.652	604.775
Custo Variavel	130.052	123.862	10.930	43.938	74.242	383.024
Custo total	306.906	329.729	23.138	95.132	232.894	987.799
% Custo/ Fat	5,7%	6,5%	5,1%	5,3%	7,6%	6,3%
Custo Especifico	102.438	-		29.232	-	131.670
Custo total 2	409.344	329.729	23.138	124.364	232.894	1.119.469
% Custo/ Fat	7,6%	6,5%	5,1%	6,9%	7,6%	7,1%

Esta metodologia propõe certa simplificação na distribuição dos custos, visando maior aderência e consistência sob o prisma dos princípios contábeis, e reduzir as insatisfações relacionadas pelos entrevistados.

A segregação em centros de custos específicos dos recursos exclusivos facilita a verificação da dedicação dos recursos para cada área de negócio para definição da alocação do custo, tornando mais transparente a metodologia para todas as áreas de negócios (usuárias e não usuárias).

A Unidade de Negócios que não atingir o faturamento planejado irá assumir somente a parcela do custo fixo conforme estabelecido inicialmente na ocasião do planejamento. A variação somente ocorre em função da oscilação do faturamento na parcela dos custos variáveis (comissões). É possível verificar a existência da eficiência operacional, baseado em venda maior, com a redução da participação dos custos sobre as vendas.

O gráfico 2 a seguir, apresenta a participação dos custos em relação ao faturamento, utilizando-se os dois cenários demonstrados com a nova metodologia (dados das Tabelas 5 e 6).

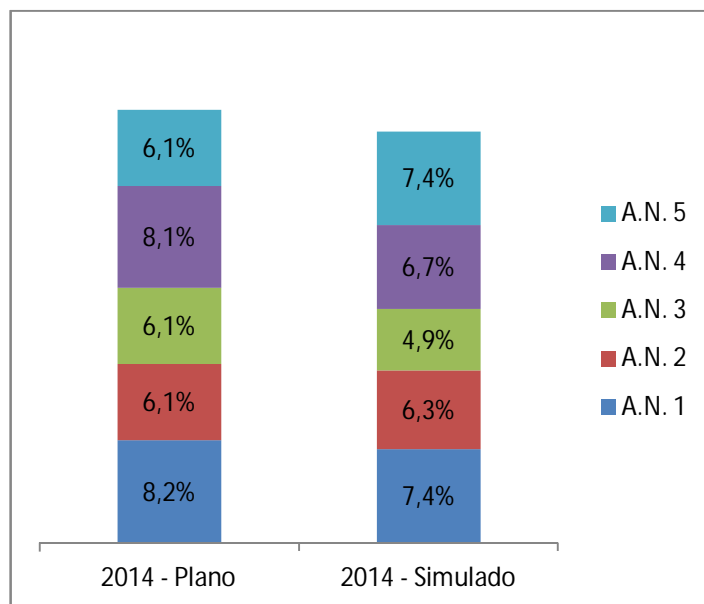


Gráfico 2 – Participação dos custos sobre faturamento por área de negócios utilizando-se do cenário planejado e cenário projetado, na metodologia proposta

Os cenários apresentados através do modelo proposto sinalizam que os resultados apontam para uma menor subjetividade, atendendo aos requisitos identificados nas entrevistas com os usuários internos, no que se refere a maior transparência e alocação justa dos custos da área de vendas.

A metodologia em resumo, estabeleceu que a composição de custos (fixos e variáveis) da estrutura de vendas deve ser revista na ocasião da realização do orçamento anual, possibilitando demonstrar as áreas de negócios qual será a parcela ao longo do ano de tenderá a se manter fixa, desde que os custos fixos não incorram em variações nominais, e qual a parcela dos custos irá variar conforme o faturamento da área. No tocante, aos recursos que não comuns a todas as unidades de negócios, e, portanto, não devem seguir o direcionador de faturamento na distribuição dos custos, a alocação dos recursos deve considerar nos centros de custos exclusivos, aos comuns da estrutura de vendas, possibilitando explicitar a distribuição destes custos somente as unidades de negócios conforme o critério de utilização do recurso.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como destacado por Horngren, Foster e Datar (2004) as alocações de custos são frequentemente uma fonte principal de descontentamento e confusão para as partes afetadas, porém que os gestores devem iniciar o ataque a um problema de alocação de custos, tentando identificar qual dos objetivos deve dominar o critério.

Este estudo abordou as questões relacionadas à alocação de despesas indiretas com o objetivo de identificar critérios para alocação dos custos da área de vendas compartilhada de uma empresa multinacional do setor eletroeletrônico, para garantir uma alocação adequada dos custos, proporcionando maior transparência e atendendo as expectativas dos usuários internos.

A premissa do estudo foi que a estrutura compartilhada de vendas faz parte da estratégia organizacional da empresa; no entanto, é um desenho organizacional comum em vários tipos de organizações, como intuito de fortalecer o ponto de vendas e ampliar o foco no cliente. É uma maneira de evitar desperdícios de recursos de maneira individualizada para cada uma das áreas de negócios da empresa, desde que atuem em mercados/segmentos comuns.

O modelo proposto permite uma alocação mais justa conforme as expectativas dos usuários, uma vez que não presume a avaliação subjetiva, mas se conhece previamente e de maneira objetiva a parcela fixa e a variável a ser absorvida por cada unidade de negócios.

Espera-se que esta proposta atenda ao critério de simplicidade e transparência, e segue a sugestão dos entrevistados, no que se refere à definição de um critério justo para distribuição dos custos da área de vendas.

Apesar de o estudo ter sido feito em uma organização, não significa que os resultados não possam ser generalizados, visto que outras empresas enfrentam situações semelhantes.

Sugere-se para novos estudos a utilização deste modelo em outras organizações semelhantes, a fim de se verificar se efetivamente houve melhora no relacionamento entre os gestores e seus usuários.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, Henry R. *The G&A Overhead Pool: accounting tool or cop-out?*. **Management Accounting**. v. 59, n. 4, p. 37-42, Oct 1977.
- ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN Vijay. **Sistema de Controle Gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, Mark S. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BAARDI, V. *A critical review of interventionist research*. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v.7, n.1, p.13-45, 2010.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução: Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. 1 ed. São Paulo: Edições 70, 2011
- BOOTH, W.C.; COLOMB; G.G.; WILLIAMS, J.M. **A arte da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BEUREN, Ilse Maria (Coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- COOPER, Robin; KAPLAN Robert. *Profit priorities from Activity-Based Costing*. **Harvard Business Review**, p. 130-135, May/June.1991a.
- EISENHARDT, Kathleen M. *Building theories from case study research*. **The Academy of Management Review**. Briarcliff Manor, v.14, n.4, p.532-550, oct. 1989.
- FREITAS, J.; CALBINO, D.; SANTOS, A.; PEREIRA, R.D. Em defesa do uso da Pesquisa-Ação na Pesquisa em Administração no Brasil. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v.11, n.3, p.425-445, jul/ago/set, 2010.
- FREZATTI, Fábio; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R., JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010
- GIL, Antonio Carlos. **Estudo de Caso**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas em pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas da EAESP/FGV**, São Paulo, v. 35, n.2. p.57-63, mar./abr. 1995.

GRØNHAUG, K.; OLSON, O. *Action research and knowledge creation: merits and challenges*. **Qualitative Market Research: An International Journal**, v. 2, n.1, p. 6–14, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 1. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEN, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George **Contabilidade de custos, v.1: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George **Contabilidade de custos, v.2: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed, São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel (coordenadores). **Teoria avançada da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JOSHI, P L. The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India, **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, v. 10, pp. 85-109, 2001.

JÖNSON, Sten. *Interventionism – an approach for the future?*. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p. 124-134, 2010.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. Controvérsias acerca do Sistema de Custos ABC. **Revista de Administração de Empresas - RAE**, São Paulo, v. 40, n. 1, p. 56-62, primeiro trimestre 2000.

LABRO, E.; TUOMELA, T-S. *On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies*. **European Accounting Review**. v.12, n.3, p. 409-442, 2003.

LINDHOLM, A-L. *A constructive Study on creating core business relevant CREM strategy and performance*. **Facilities**, v. 26, n.7-8, p. 343-358, 2008.

MALMI, T.; GRANLUND, M. *In search of Management Accounting Theory*. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, 597-620, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MERSCHAMANN, Elvira Vazquez Villamor. **Uma contribuição ao conceito de custo para servir: estudo de caso de uma indústria de alimentos**. 2006. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, 2006.

OYADOMARI, J.C.T.; ASSIS, W. A.; SIMÃOZINHO, S. M.; LIMA, R.G.D.. Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. **Enfoque: Reflexão Contábil**. v. 31, n. 2, p. 63-74, maio/agosto 2012.

OYADOMARI, J.C.T.; SILVA, P.L.; MENDONÇA NETO, O.R.; RICCIO, E.L. **Pesquisa Intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial**. In: CONGRESSO ANPCONT, 5., 2011, Vitória.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Quedes. **Gestão Estratégica de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PILLAI, Ajay Kumar. *A review of literature on behavioral cost allocation with recommendations for future research*. **ICFAI Journal of Behavioral Finance**, v.5, n.3, p. 40-53, 2008.

REASON, P. BRADBURY, H. *Inquiry and Participation in Search of a World Worthy of Human Aspiration - Handbook of Action Research: Participative Inquiry and Practice*. London: Sage 2001, p. 1-14.

REASON, P; McARDLE, K. L. *Action Research and Organization Development*. In: **Centre for Action Research in Professional Practice**, University of Bath.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando teoria da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, Welington. Da contabilidade de custos à gestão estratégica de custos. **Revista de Contabilidade e Finanças USP**. São Paulo, n. 43, p. 3-8, jan-abr 2007.

SOARES, M; PATON, C; SANTOS, A.F.; BEZERRA, F.A. Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações, FEA-RP/USP**. v. 3, n. 7, p. 109-126, set-dez 2009.

SOUZA, Bruno Carlos de; ROCHA, Welington. **Gestão de custos inter-organizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

THIOLLENT, M.. **Metodologia da pesquisa-ação**. 1 ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TRIP, D. Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 31, n. 3, p. 443-466, set./dez. 2005.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WATSON, Robert H. *Bases for allocating distribution costs*. **Journal of Marketing**.v.16, n. 1, p. 29-42, Julho 1951

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZIMMERMAN, Jerold L. *The Costs and Benefits of Cost Allocations*. **The Accounting Review**, v. 54, n. 3, p. 504- 521, Julho, 1979.

APÊNDICE A

Questionário utilizado para entrevista semi estruturada, com os usuários da empresa estudada.

Pergunta 1: Qual a sua percepção no que se refere aos critérios de rateio utilizados para distribuição dos custos da área de vendas compartilhada? Os critérios são claros, transparentes e/ou justos?

O (a) senhor (a) conhece e concorda com os critérios (direcionadores de custos) utilizados para distribuição dos custos da área de vendas compartilhada utilizado no exercício 2013? Julga que existiu arbitrariedade na definição da chave de rateio?

Pergunta 2: Em sua opinião, chaves de rateio com critérios simples pode apresentar ser mais transparente, mais justo?

Pergunta 3: Em sua opinião, qual (is) seria (m) o(s) direcionador (es) de custos a ser considerado na formação da chave de rateio das despesas da área de vendas? Por quê?

Este direcionador atenderia as expectativas da área de negócios e a percepção é de que seria mais adequado?

Pergunta 4: A chave de rateio da área de vendas deveria ser revisto/ajustado periodicamente? Sem sim, com qual periodicidade? Algum motivo especial para o período sugerido?

APÊNDICE B

Perfil dos respondentes da entrevista

Sexo: () Feminino () Masculino

Idade: () 20-25 () 26-30 () 31-35 () 36-40 () 41-45
 () 46 ou mais

Anos de experiência profissional:

() 0-5 () 6-10 () 11-15 () 16-20 () 21 ou mais

Cargo na empresa: _____

Escolaridade:

() graduação completa () especialização *Lato Sensu* () MBA
() mestrado () Doutorado

Formação na Graduação:

() Administração de Empresas () Economia () Ciências Contábeis
() Engenharia () Outra: qual? _____

Formação na pós-graduação:

() Administração de Empresas () Finanças () Controladoria
() Contabilidade () Outra: qual? _____