

SISTEMÁTICA DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS DEPARTAMENTAIS: UMA PROPOSTA DE SIMPLIFICAÇÃO A PARTIR DE UMA EXPERIÊNCIA PRÁTICA EM UMA EMPRESA BRASILEIRA DE GRANDE PORTE

André da Costa Ramos^a e Talles Vianna Brugni^b

^a *Doutorando em Ciências Contábeis, Fucape Business Shcool, Rio de Janeiro e Mestre em Ciências Contábeis (UERJ), Brasil, proframosandre@gmail.com*

^b *Pós-Doutor em Finanças, PUC, Rio de Janeiro e Doutor em Controladoria e Contabilidade, USP, São Paulo, Brasil, tallesbrugni@fucape.br*

Resumo

O objetivo do presente manuscrito técnico é descrever uma proposta de simplificação do modelo de alocação de custos dos centros de suporte corporativos que pode ser aplicado a um grande número de empresas que lidam com a mesma problemática. Para alcançar este objetivo foi feito um caso de estudo com uma empresa brasileira de grande porte, onde foi possível identificar o modelo atualmente utilizado, as alternativas consideradas para aprimoramento da sistemática e suas implicações. A partir da nova sistemática de alocação de custos a empresa pôde direcionar esforços para atividades de maior valor agregado, reduziu tempo de processamento sistêmico no seu fechamento contábil e promoveu o protagonismo dos gestores dos macroprocessos de suporte. Admitindo, ainda, que a sistemática de alocação de custo pode impactar o desempenho dos clientes internos, torna-se relevante investigar a interação desta prática com um modelo de gestão baseado em valor.

Palavras-chave: custos; alocação; incentivo; simplificação.

PATROCINADORES:



1. ESTRUTURA ORGANIZACIONAL E ALOCAÇÃO DE CUSTOS

Em um ambiente cada vez mais desafiador, instável e complexo, as empresas buscam adequar seu modelo de gestão de forma a responder a pressões externas e necessidades internas, ajustando sua estrutura organizacional à dinâmica dos negócios.

Por sua vez, a organização de uma empresa é fruto de inúmeras contingências, como estratégia, processos, pessoas, tecnologia, cultura e meio ambiente. (Král & Králová, 2016; Draft, 2012; Cummings & Worley, 2015; Jones, 2012). Sem o devido alinhamento entre estes componentes, o desenho organizacional não traz vantagem competitiva (Hernaus, Aleksic & Klindzic, 2013).

Nesse sentido, um aspecto importante a ser considerado refere-se a alocação de custos decorrente das relações entre as áreas/departamentos de uma empresa, tanto sob o aspecto regulatório e fiscal, quanto a questões relacionadas a gestão, incentivos e desempenho. A adoção de um método estruturado para realizar alocações de custos departamentais gera eficiência operacional, pois permite padronizar e otimizar atividades e processos, bem como obter ganhos de escala.

A transferência ou alocação de custos referentes a prestação de serviços internos entre as áreas/departamentos (operacionais ou não) promove o controle dos custos e incentiva a melhoria da eficiência no uso dos recursos (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 2011); adicionalmente, permite lembrar aos gestores que existem gastos indiretos e que os ganhos devem ser suficientes para cobrir uma parte deles, incentiva o uso dos serviços da organização, que de outro modo ficariam inutilizados e estimula os gestores das áreas beneficiárias a cobrarem dos gestores das áreas de serviços um controle eficaz dos gastos de apoio. (Horngren, Foster & Datar, 2000)

Apesar disto, executivos de empresas com faturamento relevante se queixam quanto aos métodos de alocação geralmente utilizados: ou são muito simples, não favorecendo a consciência de custos e alinhamento adequado de incentivos, ou são muito complexos,

PATROCINADORES:



requerendo um grande esforço de reconciliação e comunicação mais eficaz (Edlich, Hawke, Watson & Woodcock, 2017)

Isto posto, o objetivo deste manuscrito técnico é descrever uma proposta de simplificação do modelo de alocação de custos entre departamentos, que pode ser aplicado a um grande número de empresas que lidam com a mesma problemática. Para isto, será feito um breve relato sobre o modelo anteriormente utilizado pela empresa estudada e os principais ajustes que foram promovidos a fim de torna-lo mais alinhado aos objetivos estratégicos ao mesmo tempo em que atende todos os requisitos regulatórios e fiscais.

2. ALOCAÇÃO DE CUSTOS ENTRE DEPARTAMENTOS

A alocação de custos entre departamentos é um problema inevitável em quase todas as empresas. Frequentemente surgem questões, tais como: (i) como alocar custos de uma área de serviço a uma área cliente?, (ii) que critério utilizar? e (iii) como rastrear os gastos alocados? Encontrar respostas para questões deste tipo é difícil, raramente são totalmente certas ou totalmente erradas. Não obstante, é preciso compreender a dimensão desse problema e estabelecer uma sistemática para padronizar, no que for possível, o processo de alocação de custos.

De maneira geral, as empresas são organizadas em departamentos ou áreas, que entre outras finalidades, favorece o controle e rastreabilidade dos custos. A classificação das áreas é feita com base na sua participação na elaboração dos produtos ou serviços da empresa. Assim, as que promovem modificação direta sobre os produtos ou serviços são chamadas de áreas produtivas ou operacionais e aquelas que trabalham basicamente para execução de serviços às áreas operacionais, e não para atuação direta sobre os produtos, são conhecidas como áreas de serviços ou de apoio (Horngren, Foster & Datar, 2000)

É importante destacar que a alocação de custos é simplesmente um meio de se dividir um grupo de custos e distribuí-los ao beneficiário do serviço interno. A alocação não afeta o

PATROCINADORES:

gasto total. O gasto total não é reduzido nem aumentado pela alocação. No entanto, as quantias repassadas podem afetar o comportamento dos gestores e o desempenho das áreas.

Um aspecto importante que é considerado no desenho da sistemática de alocação de custos é o custo-benefício. As empresas consomem recursos não apenas para obtenção de dados, mas também no treinamento da administração sobre a sistemática escolhida. Em geral, quanto mais sofisticada a sistemática, maiores os gastos de instrução.

Os custos de projetar e implementar sofisticados modelos de alocação de custos são altamente evidentes, e muitas empresas trabalham para reduzi-los. Por outro lado, os benefícios da utilização de uma sistemática bem projetada são difíceis de mensurar e frequentemente são menos evidentes.

Incentivadas por reduções rápidas nos custos de obtenção e processamento, as empresas tem caminhado na direção de modelos de alocação mais detalhados, suportados por ferramental tecnológico.

3. MÉTODOS DE ALOCAÇÃO GERALMENTE UTILIZADOS

Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos no início de 1900 e ainda são amplamente utilizados até hoje. Em um primeiro momento, os custos indiretos eram alocados aos produtos e serviços com base nas horas de mão-de-obra ou de máquina; naturalmente, esta forma de alocar custos, apesar de simples, poderia provocar distorções nos custos de produção de cada produto ou serviço (Hansen & Mowen, 2009)

Na evolução dos modelos de alocação, os custos passaram a ser acumulados em centros de custos de apoio e produtivos. Os centros de custos de apoio redistribuem seus custos para os produtivos, que por sua vez, totalizam e alocam para os produtos finais.

Nesse sentido, surgem três possibilidades de alocação: direto, sequencial ou recíproco.

O método direto é o mais simples entre eles, pois ignora as relações entre os centros de custos de apoio e aloca diretamente os custos aos centros de custos produtivos, sem transitar

PATROCINADORES:

custos entre as áreas de apoio, mesmo que haja relação entre elas.

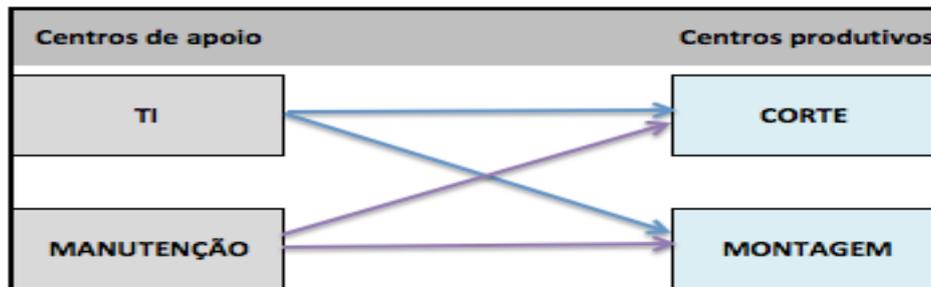


Figura 1 - Método direto (Elaborado pelo autor)

Na figura 1, mesmo que haja prestação de serviços entre TI e Manutenção, essa relação será ignorada para fins de repasse de custos. Os custos de TI e Manutenção serão distribuídos para Corte e Montagem, sem que haja transferência de custos entre as áreas de apoio.

Já, o método sequencial, reconhece que alguns centros de apoio suportam outros centros de apoio e, por este motivo, realiza a transferência de custos entre eles. Este é o método mais frequentemente utilizado pelas empresas. Para operacionalizar esse repasse de custos, é necessário ordenar os centros de apoio de forma a permitir que o primeiro repasse seja feito pelo centro de apoio que tenha maior abrangência sobre os demais, e assim por diante.

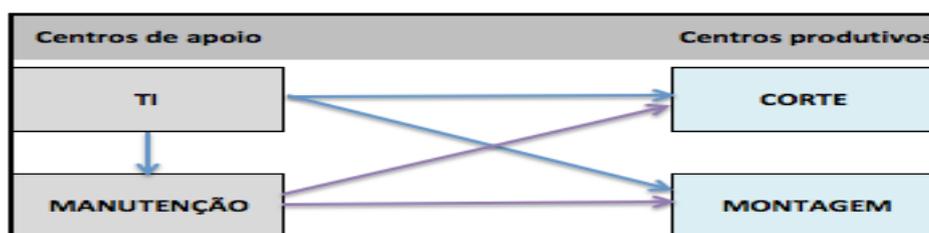


Figura 2 - Método sequencial (Elaborado pelo autor)

A figura 2 ilustra a sequencia de transferência dos custos. Mesmo que a Manutenção preste serviço para TI, seus custos não serão transferidos para a TI, pois na sequencia estabelecida, considera que os custos da TI serão repassados para todos os centros que

PATROCINADORES:

consumiram seus serviços, inclusive Manutenção. Já, a Manutenção deve acumular os custos (próprios e transferidos) e repassar para Corte e Montagem.

Por fim, o método recíproco, considera a totalidade das iterações ocorridas entre todos os centros de apoio. Na figura 3 é possível perceber que as relações entre TI e Manutenção são reconhecidas e que os custos são transferidos entre eles; como consequência, observa-se uma recursividade que pode ser resolvida matematicamente por meio de cálculo matricial.

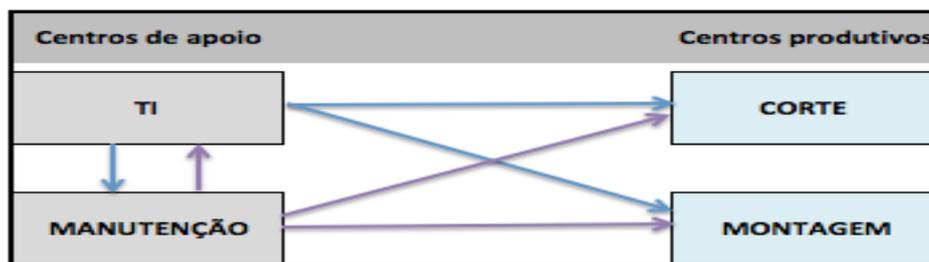


Figura 3 - Método recíproco (Elaborado pelo autor)

Resumidamente, o método recíproco para alocação dos custos entre centros de apoio é o que possibilita o reconhecimento integral destas relações e reduz distorções provocadas pelo repasse dos custos. No entanto, dificuldades operacionais podem impactar a sua ampla adoção, dando espaço para um uso mais difundido do método sequencial. O quadro a seguir reúne as principais vantagens e desvantagens de cada um dos métodos.

Método	Vantagens	Desvantagens
Direto	Fácil implementação.	Ignora relação entre centros de apoio.
	Simplicidade nas alocações.	Maiores distorções nos custos alocados.
Sequencial	Evita recursividade.	Requer estabelecimento de sequencia.
	Reconhece parcialmente relação entre centros de apoio.	Dificuldade na identificação da prioridade nas alocações.
Recíproco	Reconhece a totalidade das iterações.	Complexidade na operacionalização.
	Reduz distorções nos custos alocados.	Custo de implementar não justifica o benefício.

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens dos Métodos de Alocação (Adaptado de KAPLAN, 2011)

4. SISTEMÁTICA DE ALOCAÇÃO DE CUSTOS DA EMPRESA ESTUDADA

PATROCINADORES:

A empresa analisada neste caso de estudo foi uma das vencedoras do Troféu Transparência, promovido pela ANEFAC-FIPECAFI-SERASA EXPERIAN, na categoria “companhias com receita líquida acima de R\$5 bilhões”.

A estrutura organizacional da empresa permite identificar dois grandes grupos de áreas prestadoras de serviços: suporte corporativo, que atende toda a corporação; e suporte de negócios, que atende exclusivamente as unidades de negócios.

Segundo relato de um dos gestores da companhia, “o modelo de alocação de custos é muito complex, emprega muito tempo e recurso diante do baixo valor agregado deste processo”. Uma outra questão relevante que foi reportada é que “a empresa constantemente realiza ajustes organizacionais e isto impacta o modelo de alocação dos custos”. Ainda, “segunda estimativas, os custos repassados pelas áreas de suporte corporativo representam de 5% a 7% do custo de produção”.

O modelo de repasse de custos do suporte corporativo utilizado pela empresa é representado na figura 4:

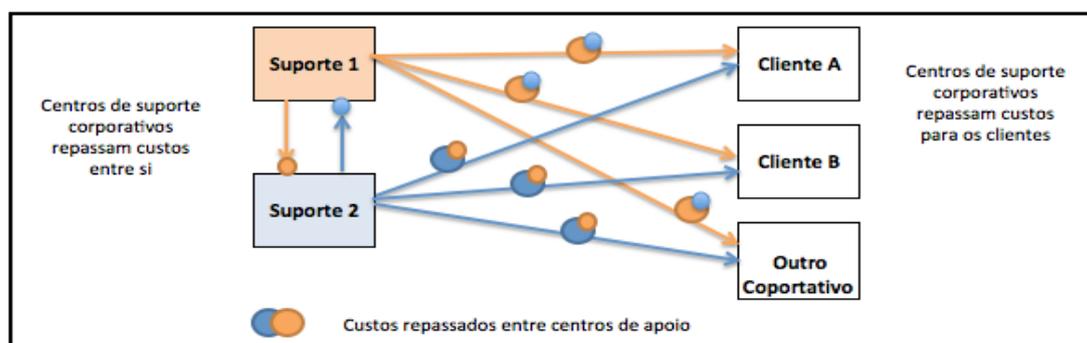


Figura 4 - Modelo de alocação de custos da empresa (Elaborado pelo autor)

O principal objetivo da empresa, quanto ao tratamento dos custos, é estabelecer um modelo de alocação de custos de suporte corporativo simples, fácil de explicar para todos os clientes internos e que atenda todos os requisitos regulatórios e fiscais, sem perder de vista o controle dos custos e incentivos para sua otimização.^[1]^[2]^[3]^[4]^[5]^[6]^[7]^[8]^[9]^[10]^[11]^[12]^[13]^[14]^[15]^[16]^[17]^[18]^[19]^[20]^[21]^[22]^[23]^[24]^[25]^[26]^[27]^[28]^[29]^[30]^[31]^[32]^[33]^[34]^[35]^[36]^[37]^[38]^[39]^[40]^[41]^[42]^[43]^[44]^[45]^[46]^[47]^[48]^[49]^[50]^[51]^[52]^[53]^[54]^[55]^[56]^[57]^[58]^[59]^[60]^[61]^[62]^[63]^[64]^[65]^[66]^[67]^[68]^[69]^[70]^[71]^[72]^[73]^[74]^[75]^[76]^[77]^[78]^[79]^[80]^[81]^[82]^[83]^[84]^[85]^[86]^[87]^[88]^[89]^[90]^[91]^[92]^[93]^[94]^[95]^[96]^[97]^[98]^[99]^[100]

PATROCINADORES:

5. PROPOSTA DE SIMPLIFICAÇÃO E BENEFÍCIOS

Para simplificação do modelo de repasse de custos de suporte corporativo, foi considerada a seguinte premissa pela empresa: os custos dos centros de suporte corporativo não repassam gastos entre si.

Diante disto, duas alternativas se apresentam:

Alternativa 1: os custos de suporte corporativos que eram repassados entre estes centros passam a ser redistribuídos diretamente para os clientes finais, utilizando o critério de rateio do centro de suporte de origem. Por exemplo, os custos de TI deixam de ser repassados para a Manutenção, no entanto, a parcela dos custos da TI que iria para a Manutenção é transferida, pela TI para os clientes da Manutenção, usando o critério de rateio da Manutenção. Na prática, a TI precisará dar explicações sobre custos para os clientes da Manutenção.

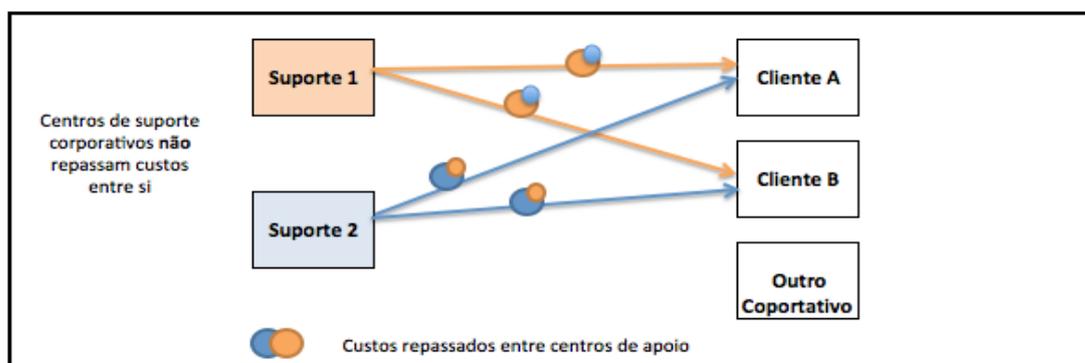


Figura 5 - Gastos de suporte repassados diretamente para os clientes (Elaborado pelo autor)

Alternativa 2: os custos de suporte corporativos que eram repassados entre estes centros passam a ser absorvidos. Por exemplo, os custos de TI deixam de ser repassados para a Manutenção. Porém, a TI precisa identificar esta parcela para controle, sem a necessidade de realizar a transferência dos custos.

PATROCINADORES:

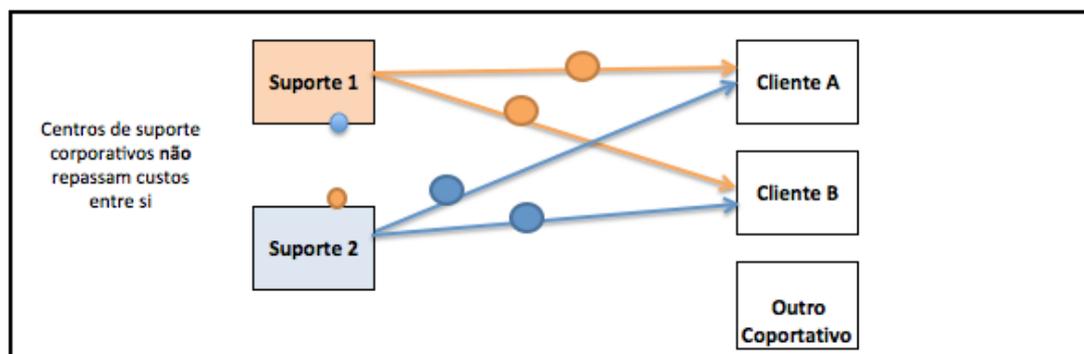


Figura 6 - Gastos de suporte absorvidos pelo prestador de serviço (Elaborado pelo autor)

Nas duas alternativas, não há repasse de custos de suporte corporativo para outro cliente corporativo. Por exemplo, a TI não repassa custos para a Contabilidade. Isto se justifica, pois se houver ou não o repasse de custos entre estas áreas, a classificação contábil não se altera; portanto, evitar repasse de custos em situações similares a esta simplifica o modelo de alocação. Mas, neste caso, como será feito o controle destes custos que deixaram de ser repassados? A área cliente (corporativa) não poderia se beneficiar desta situação uma vez que não receberia mais custos de serviços internos?

Assim, propôs-se a inclusão de metas de consumo físico para os casos em que os custos deixaram de ser repassados. Dessa forma, o centro de suporte corporativo passou a centralizar o planejamento orçamentário destes custos; caso haja uma demanda física superior ao que fora acordado em tempo de planejamento, este excedente será repassado para o cliente (corporativo).

Diante das duas alternativas consideradas, optou-se pela absorção dos custos de suporte pelo prestador de serviços. Conforme relatado pela empresa, ao adotar este novo modelo de alocação de custos os seguintes ganhos puderam ser capturados:

- 1) Simplificação do processo de repasse interno de custos, o que possibilita uma melhor alocação do tempo para atividades de maior valor agregado;

PATROCINADORES:

- 2) Redução de tempo no processamento sistêmico das informações de custos; [L] [SÉP]
- 3) Utilização de indicadores de desempenho que retratam consumo físico e não somente financeiros; [L] [SÉP]
- 4) Protagonismo dos gestores dos macroprocessos de suporte;
- 5) Otimização da quantidade de centros de custos de suporte corporativo.

6. RECOMENDAÇÕES PRÁTICAS

O ambiente de negócios em que se insere as empresas requer constantes revisões em suas estruturas organizacionais e consequente avaliação da sistemática de alocação de custos dos centros de suporte corporativos.

Este manuscrito técnico buscou dar luz a uma questão relevante que impacta o processo decisório das empresas e que é pouco explorado sob o aspecto prático. A partir da experiência relatada, é possível estabelecer linhas gerais norteadoras a um modelo racional de alocação de custos:

- a) Um modelo de alocação de custos resiliente é aquele que privilegia a cadeia de valor em detrimento à estrutura organizacional.
- b) Acordos de níveis de serviço são importantes para regular as relações entre os centros de suporte corporativo e clientes internos. [L] [SÉP]
- c) Implementar uma comissão de governança para revisão e aprimoramento contínuo, padronização de conceitos e procedimentos é útil. [L] [SÉP]
- d) As alocações de custos mais efetivas são aquelas que atendem requisitos regulatórios e fiscais, de forma concomitante e eficiente. [L] [SÉP]
- e) Incentivos adequados podem contribuir para uma gestão eficiente de recursos no lugar de alocar custos de forma indiscriminada para os quais os clientes não podem controlar. [L] [SÉP]
- f) Usar indicadores físicos em complemento a indicadores financeiros pode melhorar a

PATROCINADORES:

comunicação entre os gestores dos centros de suporte e clientes. [11] [SÉP]

Admitindo ainda que o modelo de alocação de custos dos centros de suporte corporativo pode impactar o desempenho dos clientes internos, é importante considerar em futuras investigações a interação desta sistemática com um modelo de gestão baseado em valor.

REFERÊNCIAS

- Atkinson, A.A., Banker, R.D., Kaplan, R.S., & Young, S.M. (2011). *Contabilidade Gerencial* (3a ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Edlich, A., Hawke, K., Watson, A., Woodcock, E. (2017). *Who should pay for support functions?* McKinsey&Company.
- Hansen, D.R., & Mowen, M.M. (2009). *Gestão de Custos*. São Paulo: Cengage Learning.
- Hernaus, T., Aleksic, A., Klindzic, M. (2013). *Organizing for competitiveness – Structural and process characteristics of organizational design*. *Contemporary Economics*, 7(4), 25-40.
- Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S.M. (2000). *Contabilidade de Custos* (9a ed.). Rio de Janeiro: Editora LTC. [11] [SÉP]
- Král, P., Králová, V. (2016). *Approaches to changing organizational structure: The effect of drives and communication*. *Journal of Business Research*, 69(11), 5169-5174.

PATROCINADORES:

