

A ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

Antônio Ricardo Monteiro Marinho*

Sinopse: O presente estudo versa sobre a alocação de custos da administração central de empresas comerciais. No decorrer do trabalho são apresentados alguns conceitos preliminares envolvendo custos centrais, os procedimentos para alocação de tais custos e os métodos e motivos para alocação dos custos da administração central para os centros de lucro. O desenvolvimento do estudo evidencia procedimentos úteis e necessários para a execução do controle gerencial de uma organização, atendendo a um dos principais objetivos da contabilidade, que é o de fornecer subsídios para a tomada de decisões sobre a gestão do patrimônio da entidade.

Palavras-chave: Custos centrais. Alocação de custos. Centros de lucro. Decisões gerenciais.

Abstract: This study addresses the process employed by retail organizations for allocating their corporate indirect costs to their various outlets. In elapsing of the work some preliminary concepts are presented involving corporate indirect costs, the procedures for allocation of such costs and the methods and reasons for allocation of the corporate indirect costs for the profit centers. The development of the study should provide important and information to the managers who control such organizations, keeping in mind one of the principal objectives of accounting which is supplying elements for decision making and asset control.

Keywords: Corporate indirect costs. Costs allocation. Profit centers. Management decisions.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das organizações, verificado através dos anos, ocasionou a adoção de vários procedimentos. Tais procedimentos envolvem a utilização de tecnologias avançadas, além de mudanças na própria estrutura das organizações, como a criação de divisões específicas para a produção de determinados produtos, no caso das indústrias, e a criação de lojas (filiais), no caso de empresas comerciais.

Esta mudança na estrutura das empresas, com a criação de divisões ou lojas, foi ocasionada por vários motivos, entre os quais a necessidade de manter o controle do desempenho destes centros de lucro.

O controle do desempenho das subunidades de uma organização tem-se tornado uma tarefa bastante complexa e delicada, na medida em que as margens líquidas geradas são cada

* Mestre em Administração com ênfase em Contabilidade pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Universitário e Coordenador do curso de Administração da ESPM – Escola Superior de Propaganda e Marketing. (mariinho@terra.com.br).

vez menores em virtude de vários aspectos relacionados com o processo de globalização e a estabilização econômica.

Tendo por objetivo apresentar ferramentas para auxiliar na gestão empresarial, este estudo apresenta os procedimentos para alocação dos custos da administração central de uma empresa para os seus centros de lucro (lojas, subunidades).

No desenvolvimento do artigo são examinados os métodos de alocação global e específica utilizados para distribuição dos custos centrais, os motivos que levam a administração de uma empresa a alocar os custos da administração central e o tratamento dado a estes custos na apuração dos resultados das divisões (centros de lucro).

Ao final, são apresentadas algumas considerações referentes à importância da utilização de procedimentos contábeis para a execução do controle e gestão empresarial.

2 CONCEITOS BÁSICOS

Para o desenvolvimento do presente estudo, faz-se necessário o entendimento de alguns conceitos básicos de custos que fundamentam o conhecimento relacionado com alocação dos custos da administração central para os centros de lucro.

De acordo com Ornstein (1983, p.6), no seu artigo “Preços de Transferência”, “Entende-se por centro de lucros um segmento (divisão, setor, departamento, etc.) de uma empresa descentralizada, possuindo certa autonomia operacional e tendo administração própria, tanto gerencial como comercial”. Os centros de lucro possuem uma determinada autonomia para o desenvolvimento das atividades relacionadas com a sua área de atuação e se utilizam, juntamente com os outros centros de responsabilidade, de todo suporte administrativo desenvolvido pela administração central.

Entende-se por administração central o setor central de uma organização que possui divisões/lojas ou centros de lucro, onde se localizam o controle da organização, além de várias atividades-meio destinadas a manter o funcionamento dos centros de lucro, isto é, da organização como um todo.

Para o desenvolvimento de suas atividades, a administração central realiza vários gastos que são computados no resultado da mesma. Estes gastos se relacionam direta ou indiretamente com os benefícios (serviços) recebidos pelos centros de lucro, já que os mesmos necessitam das atividades da administração central para o seu próprio funcionamento.

Os gastos da administração central, que em algumas organizações são chamados de despesas e em outras são denominados de custos, são tratados neste estudo como custos da administração central ou custos centrais.

Conforme Ornstein (1987, p.2), em seu artigo “*A Alocação de Custos Centrais, “Custos Centrais”* são todos os custos e despesas relacionadas com as atividades exercidas pela administração central de uma corporação, particularmente nas áreas da gestão, do marketing e finanças, jurídica ou qualquer outra atividade de controle ou de suporte das divisões da organização. Esta definição inclui centros de PED, de P & D, programas de treinamento de executivos, relações públicas, etc”. Os custos centrais, gerados pelo desenvolvimento das atividades da administração central e que servem de suporte para o funcionamento dos centros de lucro, devem ser considerados na formação do resultado dos mesmos de acordo com critérios relacionados com o uso da atividade pelo centro de lucro ou com o resultado do mesmo, tendo como principais objetivos a determinação dos preços de venda das mercadorias comercializadas e a avaliação do desempenho do centro de lucros.

Considerando que os custos da administração central são custos indiretos, já que normalmente não possuem uma relação direta com o centro de lucro beneficiado, os mesmos devem ser distribuídos para as lojas ou subunidades através de determinados procedimentos de rateio (alocação), no sentido de que possa ser efetuado um controle gerencial do resultado de cada loja, divisão ou centro de lucro.

Estes procedimentos, adotados para a distribuição dos custos centrais, compõem o tema deste estudo e serão objeto de análise nos itens seguintes.

3 PROCEDIMENTOS PARA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

Considerando que o objetivo principal da contabilidade é o fornecimento de subsídios para tomada de decisões relativas à gestão do patrimônio da entidade, tem-se, a partir daí, que é de extrema importância a utilização de procedimentos gerenciais para avaliar e quantificar o desempenho dos centros de lucro e da empresa como um todo.

Desta forma, a utilização de procedimentos para distribuição dos custos da administração central para as lojas e/ou divisões nada mais é do que a utilização da contabilidade gerencial para apurar o resultado real obtido por cada centro de lucro da organização.

Os custos centrais decorrem de várias atividades desenvolvidas pela administração central. Esta tem como principais objetivos fornecer suporte aos centros de lucro e a toda organização.

Os principais tipos de custos existentes na administração central de uma empresa são: pesquisa e desenvolvimento, publicidade e propaganda, funções da administração de recursos humanos, funções contábeis, relações públicas e promoção em nível da corporação, função de aquisição (compras), distribuição (entrega) de mercadorias, vencimentos dos executivos de cúpula, função financeira (tesouraria), função jurídica e fiscal, imposto de renda, imposto predial (e outros custos de espaço), centro de processamento de dados e auditoria interna e externa. É importante salientar que existem as funções básicas exercidas na administração central que são comuns a todas as empresas, além da situação daquelas atividades cuja existência está relacionada diretamente com o tipo de atividade desenvolvida pela organização.

A distribuição dos custos das atividades da administração central para os centros de lucro é uma questão bastante complexa, já que envolve custos indiretos a serem distribuídos para as divisões através de um critério mais justo possível.

O problema básico que envolve a alocação dos custos centrais aos segmentos da empresa é ligado à escolha de um critério que seja adequado para o procedimento de cálculo. O termo “adequado” está relacionado com a utilização de chaves de rateio que possam alcançar as finalidades estabelecidas pelos administradores e que possam representar critérios aceitáveis pelos gerentes divisionais.

Nos procedimentos destinados à distribuição dos custos centrais para os centros de lucro, as empresas podem adotar três critérios básicos que produzem efeitos distintos no resultado dos segmentos (centros de lucro) das mesmas.

No primeiro procedimento, a empresa soma todos os custos da administração central e distribui os mesmos para as lojas (divisões, centros de lucro) de acordo com uma base de alocação global. Entende-se, neste estudo, que base de alocação é um parâmetro utilizado para distribuição dos custos da administração central, relacionado com valores contábeis e dados relativos a um centro de lucro de uma organização.

O outro procedimento que pode ser utilizado pelas empresas é aquele em que os custos das atividades desenvolvidas pela administração central são distribuídos para as lojas de acordo com a característica dos mesmos. Este processo é chamado de método de alocação específica e utiliza bases de alocação específicas para a distribuição de cada espécie de custos centrais.

O terceiro procedimento que pode ser adotado pelas empresas é o de distribuir alguns custos da administração central através do método de alocação global e os outros custos através de um método de alocação específica.

No item seguinte serão examinados os procedimentos inerentes a cada um dos métodos de alocação dos custos da administração central.

3.1 MÉTODO DE ALOCAÇÃO GLOBAL

A distribuição dos custos da administração central, através do método de alocação global, consiste em somar todos os custos das atividades desenvolvidas na administração central e distribuí-los para os centros de lucro através de uma única base de alocação global.

Conforme a posição de Ornstein, as mais importantes bases de alocação a serem utilizadas no método de alocação global são as seguintes:

- Receita das divisões;
- Ativo total das divisões;
- Ativo líquido das divisões (ou investimento líquido);
- Ativo permanente das divisões;
- Contribuição divisional (também denominada “margem”);
- Custos fixos das divisões;
- Capacidade das divisões de suportar os custos centrais.

Existem, ainda, algumas outras bases de alocação que podem ser utilizadas, tais como custos totais das divisões, custos variáveis das divisões e equitativamente pelo número de lojas (divisão dos custos em partes iguais pelo número de lojas). A escolha de uma determinada base de alocação está relacionada com alguns itens básicos, tais como as características da empresa, a adoção de uma base de alocação mais justa para distribuir os custos indiretos da administração central e o nível de interesse e disposição da empresa em apurar um resultado mais preciso dos centros de lucro.

Como pode-se verificar, existem diversas bases de alocação, sendo que existem aquelas mais ou menos utilizadas e as consideradas mais ou menos justas. Uma base de alocação global é considerada menos justa na medida em que ocorrer uma distribuição desigual dos custos da administração central para os centros de lucro, de forma a discriminar um centro de lucro em prol do outro. Isto significa que a distribuição dos custos não é

proporcional ao desempenho e ao nível de utilização das atividades da administração central por cada um dos centros de lucro.

Uma base de alocação será mais justa na medida em que permitir distribuir os custos da administração central para os vários centros de lucro de acordo com a posição de cada um dos mesmos, ou, ainda, através do nível de utilização dos vários tipos de atividades da administração central pelas divisões.

É importante salientar que, quando se busca uma distribuição mais proporcional de acordo com os tipos de atividades desenvolvidas pela administração central, tem-se que o método de alocação global passa a ser inadequado para a distribuição dos custos, tornando-se necessária a adoção do método de alocação específica, o que é tratado no item seguinte.

3.2 MÉTODO DE ALOCAÇÃO ESPECÍFICA

O método de alocação específica, utilizado para distribuição dos custos da administração central para os centros de lucro, consiste em analisar e separar as atividades desenvolvidas pela administração central, que formam espécies de custos, de acordo com as características das mesmas e após distribuir os custos destas atividades através de bases de alocação específicas e individuais relacionadas com as características de cada uma das atividades. Através do método de alocação específica, os custos de cada atividade da administração central são distribuídos através de uma base de alocação específica, relacionada diretamente com a característica da atividade que produziu o custo.

É importante salientar que, enquanto no método de alocação global o problema consiste em encontrar uma base de alocação mais justa para distribuição de todos os custos centrais, no método de alocação específica a problemática se situa na utilização de uma base de alocação específica mais adequada para distribuir o custo de cada um tipo de atividade da administração central.

As bases de alocação específica “aceitáveis” para distribuição dos “grupos de custos centrais” (custo de cada atividade desenvolvida na administração central) estão expressas na relação apresentada a seguir, considerando o artigo “*A Alocação de Custos Centrais*”, escrito por Ornstein.

Grupos de Custos Centrais	Bases de Alocação
Pesquisa e desenvolvimento	Tempo estimado da utilização, receita, ativo total, número de novos produtos desenvolvidos.
Funções da administração de Recursos Humanos	Número de empregados, folha de pagamento, número de admissões.
Funções Contábeis	Tempo estimado ou utilização, receita, ativos, dados sobre ocupações.
Relações Públicas e promoção em nível da corporação	Receitas
Função de aquisição (compras)	Valor das compras, número de pedidos, tempo utilizado (estimativa), custo das compras.
Vencimentos dos executivos da cúpula	Receitas, ativo total, contribuição das divisões.
Função financeira (Tesouraria)	Receitas, tempo estimado, ativos ou passivos (exigível).
Função jurídica e fiscal	Tempos estimados, utilização, ativos totais.
Imposto de renda	Lucro tributável das divisões.
Imposto predial (e outros custos de espaço)	Área ocupada, valor dos imóveis.

Os custos referentes a um centro de processamento de dados (CPD), existente na administração central, podem ser distribuídos através de bases de alocação que se enquadrem diretamente com as características de funcionamento do CPD. As principais bases de alocação específica para distribuição dos custos do CPD para as divisões são o tempo estimado de processamento da U.C.P., tempo de impressão, número de folhas impressas, horas de digitação, número de atendimentos fornecidos às divisões, além daquelas mais abrangentes como receita e resultado dos centros de lucro.

É importante salientar que as bases de alocação específica que melhor se adaptam e podem ser utilizadas para distribuição de um maior grupo de custos centrais são o tempo estimado de utilização da atividade para cada loja (divisão), a receita bruta da loja e o resultado líquido (contribuição divisional) da loja.

4 MOTIVOS PARA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS CENTRAIS

A distribuição dos custos da administração central para os centros de lucro em uma empresa ocorre em decorrência de vários motivos, todos relacionados com o fornecimento de informações mais precisas para o controle gerencial das divisões e da organização como um todo.

Os principais motivos para alocação dos custos da administração central para as subunidades são os seguintes:

- Determinar a rentabilidade das lojas ou divisões;
- Identificar o valor que os custos da administração central representam em relação à receita da empresa;
- Conscientizar os dirigentes das lojas que os custos indiretos da administração central existem;
- Conscientizar os dirigentes das lojas que os ganhos das mesmas devem ser adequados para cobrir uma parcela dos custos centrais;
- Determinar os preços de venda dos portadores de custos produzidos pelos centros de lucro;
- Avaliar e controlar a performance das divisões e mensurar o desempenho dos seus dirigentes;
- Analisar para fins de planejamento e de decisões sobre investimentos futuros nos centros de lucro.

Além das finalidades acima mencionadas, pode-se, ainda, considerar algumas outras de determinada importância para a adoção de um método de alocação dos custos da administração central, dentre as quais solicitação da direção da empresa e solicitação dos dirigentes das divisões, que podem ser originadas pelo interesse de determinados setores da empresa no controle e avaliação do desempenho do centro de lucro.

É importante salientar que a utilização de um processo de alocação proporcionará à empresa instrumentos de controle e avaliação dos seus centros de lucro, sendo que, na implementação e manutenção deste processo de alocação, existe a questão do custo-benefício destas atividades, não previsto teoricamente, mas constatado na prática, que pode tolher os dirigentes da empresa de informações gerenciais necessárias ao processo de tomada de decisões relativas à otimização do patrimônio da organização.

5 TRATAMENTO DADO, NOS CENTROS DE LUCRO, AOS CUSTOS DA ADMINISTRAÇÃO CENTRAL

A administração central de uma empresa pode ser considerada como um centro onde são desenvolvidas atividades destinadas a servir a organização como um todo e, principalmente, aos centros de lucro. Quando a empresa adota algum procedimento para alocar os custos centrais, ocorre uma distribuição dos custos da administração central, que não possui receita própria, para os centros de lucro ou lojas, por onde ingressa a principal receita da organização.

Os centros de lucro, possuindo receita própria e utilizando as atividades da administração central, devem ter apropriados em seu resultado os custos das respectivas atividades utilizadas pelo mesmo. A apuração do resultado dos centros de lucro ocorre através de um processo no qual são considerados inicialmente os gastos do próprio centro de lucro e depois os custos apropriados da administração central.

A apresentação do resultado da Divisão (loja, centro de lucro), pode ocorrer através da demonstração apresentada a seguir.

Demonstração do resultado da divisão

Receita Bruta da Divisão
(-) Impostos sobre Vendas
(-) C M V
(=) Margem Bruta da Divisão
(-) Custos da Divisão
Salários
Comissões
Encargos
Aluguel
Imposto Predial
Energia Elétrica
Água
Outros
(=) Contribuição Divisional (Margem de Contribuição)

(-) Custos Centrais

(=) Rédito (Resultado) Divisional

Partindo da contribuição divisional (margem de contribuição) e deduzindo os custos da administração central, obtidos através do uso de um método de alocação global ou específica, chega-se ao valor de rédito divisional ou resultado líquido (lucro ou prejuízo) do centro de lucro.

É importante salientar que, se forem deduzidos da contribuição divisional do centro de lucro os custos da administração central, e se estes custos forem obtidos através de uma base de alocação bastante justa, será possível dimensionar o resultado geral gerado pela divisão (Centro de Lucro) através das suas próprias atividades.

O resultado líquido (rédito divisional) gerado por cada centro de lucro é uma informação gerencial que permite à direção da empresa dimensionar o desempenho dos mesmos e dos seus dirigentes, podendo, desta forma, a empresa tomar decisões mais seguras sobre os procedimentos a serem adotados em relação a cada uma das lojas, divisões, centros de lucro.

6 CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste estudo buscou, inicialmente, o ordenamento de conceitos relacionados com a estrutura de uma empresa que possui uma administração central e uma rede de lojas (centros de lucro). Em seguida, foram detalhadas as formas de alocação dos custos centrais através de critérios gerais e específicos para distribuição dos gastos para as lojas (subunidades).

Verifica-se que a maioria das empresas que alocam os custos centrais para as subunidades se utiliza do método de alocação global, tendo como base de alocação a receita bruta da loja. Este fato origina-se da simplicidade deste processo de alocação, na medida em que são somados os custos centrais, e o rateio é feito proporcionalmente à receita gerada por cada um dos centros de lucro.

Salienta-se a importância da utilização de uma base de alocação específica para distribuição dos custos centrais, no sentido de melhor apurar o resultado líquido de cada loja (divisão), eliminando as possíveis distorções ocasionadas pela utilização de apenas uma base

de alocação global que pode onerar de forma injusta uma subunidade em benefício de outra(s).

Por derradeiro, enfatiza-se que este artigo não teve por objetivo esgotar o assunto em foco e nem examinar a questão bastante controversa que envolve a alocação ou não de gastos indiretos, o que poderá ser aprofundado e discutido em outros estudos específicos.

REFERÊNCIAS

FREMGEM, J. M.; SHU, S. L. **The allocation of corporate indirect cost.** New York: National Association of Accountants, 1981.

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico.** São Paulo: Atlas, 1986.

MARINHO, A. R. M. **A alocação dos custos da administração central das empresas comerciais.** 1994. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1994.

ORNSTEIN, R. A alocação de custos centrais. In: CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES UNIVERSITÁRIOS DE CUSTOS, 10., Corrientes, 1987. **Anais...** Corrientes, 1987.

_____. Preço de transferência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 47, p. 6-13, 1983.

SCHMIDT, P. *et al.* Um estudo sobre o conceito de contabilidade. **Análise**, Porto Alegre, v. 1, n. 4, p.431-444, 1990.