

## **CENTROS DE RESPONSABILIDADE: QUANDO USAR E COMO MENSURAR OS RESPECTIVOS DESEMPENHOS**

### 1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A contabilidade gerencial esta intimamente associada com o processo chamado controle gerencial, que visa assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos de uma organização.

“Este acessório garante que a organização caminhe para onde seus proprietários desejam que ele vá.”<sup>1</sup>

Controle gerencial é o processo que os gerentes influenciam outros membros da organização de forma a implementar as estratégias da organização.

Tal controle envolve uma gama de atividades, como<sup>2</sup>:

Planejamento – Define o que a empresa deve fazer;

Coordenação – Organiza as atividades dos diversos setores da organização;

Comunicação – Transmite as informações;

Avaliação – Apreciação e computação das informações;

Decisão – Quais decisões devem ser tomadas; e

Influência – Age de maneira a fazer as pessoas a mudar seu comportamento em prol da organização.

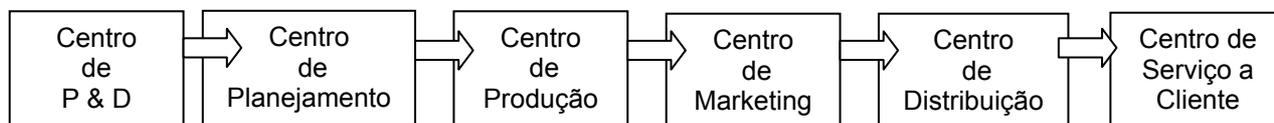
“Através do controle gerencial, objetiva-se atingir a congruência de objetivos, entre os diversos centros de atividade da empresa”<sup>3</sup>.

Em outras palavras: “O processo de controle gerencial propõe-se a tornar possível o atingimento dos objetivos planejados tão efetiva e eficientemente quanto possível, tendendo a ser um processo rítmico, seguindo um padrão definido e um cronograma, mês após mês, ano após ano e tendo como propósito encorajar administradores a praticar ações que tenha os melhores interesses para a empresa”<sup>4</sup>.

Os pontos focais no controle gerencial são os gerentes dos centros, uma vez que as decisões significativas são tomadas por eles e não pelos funcionários do estafe. Os gerentes são as pessoas cujos julgamentos são incorporados nos planos aprovados, e são também as pessoas que devem influenciar outras cujos desempenhos são medidos.

Devemos entender, também, que uma empresa é formada por diversos setores que, constantemente, interagem entre si.

Tal estrutura denomina-se “cadeia de valor”, exemplificada da seguinte forma:



Sendo entendido por cadeia de valores a seqüência de atividades cujo objetivo é promover um produto ou serviço para um cliente ou um intermediário, em uma extensa corrente de valores.

Portanto, para podermos entender melhor toda a engrenagem existente no tocante ao controle gerencial, é importante analisarmos e compreendermos os conceitos de centros de responsabilidade.

Tal termo é usado para indicar qualquer unidade organizacional que é dirigida por um gerente responsável. Deste modo, uma empresa é uma coleção de centros de responsabilidade descentralizados, cada um representando um elo na estrutura “empresa”.

<sup>1</sup> ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. Management control system. 8 ed. USA, Illinois: Irwin, 1995. Pag 01

<sup>2</sup> ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay Op cit Pag 07

<sup>3</sup> GONÇALVES, Hiram de Melo e SARDINHA, José Carlos. Apostila Preço e gestão estratégica de custos. Rio de Janeiro: FGV, 2000. Pag. 09

<sup>4</sup> GONÇALVES, Hiram de Melo. Apostila Planejamento operacional e controle de orçamentos. Rio de Janeiro: FGV, 1999. Pag. 20

Anthony define centro de responsabilidade como sendo “qualquer unidade organizacional chefiada por um gerente que é responsável por suas atividades. (...) Podem ser classificados, em termos de mensuração de suas entradas e saídas, em quatro tipos: centro de receita, centro de custo, centro de lucro e centro de investimento.”<sup>5</sup>

Torna-se relevante tal afirmativa ao entendermos que todas as unidades adquirem *inputs* e produzem *outputs*, sejam bens ou serviços.

Entretanto, tais unidades diferem na facilidade com que os *outputs* podem ser medidos e nas regras de controle aplicadas sobre como estes *inputs* são adquiridos.

Estas características ensejam a classificação das unidades em quatro tipos principais:

Centro de custo;

Centro de receita;

Centro de lucro; e

Centro de investimento.

## 2 – CENTRO DE CUSTO

É o centro de responsabilidade em que os funcionários controlam custos, mas não controlam as receitas ou o nível de investimento.

Tal centro divide-se em:

### 2.1 – CENTRO DE CUSTO-PADRÃO

São aqueles que têm as seguintes características básicas:

Entradas são medidas em termos monetários;

As saídas são medidas em termos físicos; e

Há uma relação direta entre a entrada e a saída – correlação próxima de um.

Ou seja, sempre que for possível definir e medir o resultado da unidade organizacional e especificar os insumos e respectivas quantidades necessárias para a produção de cada unidade de produto estar-se-á tratando de um centro de custo-padrão.

Seus gerentes não são responsáveis por variações no nível de atividades de seus centros, mas pela eficiência com que atendem à demanda externa, desde que tal demanda esteja dentro da capacidade instalada do centro.

Um exemplo típico de centro de custo-padrão é o setor produtivo, cuja eficiência é medida pela quantidade de insumos consumida para promover o atendimento de determinado nível de demanda, o que é realizado mediante a análise das variações dos custos reais face aos custos-padrão.

Sendo entendido por custo-padrão “o montante que a empresa acha que um produto ou a operação de um processo por um período de tempo *deveria custar*, com base em certas condições presumidas de eficiência, se situações econômicas e de outros fatores.”<sup>6</sup>

A análise do custo-padrão é fundamental ao entendimento dos centros de custos estruturados, vejamos, portanto, sua classificação:

Custo-padrão ideal – obtido com o uso das melhores matérias-primas, com a mais eficiente mão-de-obra, operando-se a 100% da capacidade instalada, sem considerar qualquer perda. Projetado para um longo prazo que improvavelmente será alcançado.

Custo-padrão corrente – leva em consideração os recursos disponíveis, procurando otimizar o uso dos mesmos, e reduzir as deficiências conhecidas. Projetado para um curto / médio prazo, seu alcance é difícil, mas possível.

Custo-padrão estimado – deriva de um ajuste ou adaptação do Custo-padrão corrente à realidade enfrentada pela entidade, de forma que se procura chegar a um plausível nível de eficácia e eficiência considerado o provável para a organização no curto prazo.

<sup>5</sup> ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay Op cit Pag 47

<sup>6</sup> BACKER, Morton e JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de Custos: um enfoque de administrações de empresas. Pág. 333

Existem outras classificações intermediárias, mas as considerações acima são suficientes ao entendimento da matéria. Podemos analisar a tabela comparativa que segue:

Itens	Ideal	Corrente	Estimado
Cômputo	Exclui todas as deficiências	Exclui as deficiências desejadas de serem sanadas	Exclui as deficiências possíveis de serem sanadas
Alcance	Praticamente impossível	Difícil, mas possível	Provável
Fatores de produção	Os melhores recursos, mesmo que não disponíveis	Os recursos disponíveis, sendo melhor empregados, conforme o desejado	Os recursos disponíveis, sendo melhor empregados, conforme a viabilidade
Execução	Longo prazo (improvável)	Curto / médio prazo	Imediato / curto prazo
Efeito prático	Proporciona desconforto e desestímulo ou concorrência exacerbada Gera descontrol	Permite mensurar desempenho dos responsáveis (reconhecimento / punição) Facilita o controle	Pode manter ineficiências e gerar descontrol
Efeito psicológico	Desmotivação e frustração	Motivação	Desmotivação

A escolha de qual custo-padrão será adotado na empresa, é uma questão extremamente subjetiva e cabe à alta administração, sendo papel do contador indicar os *prós* e os *contras* de cada um.

Em função de tudo o que foi visto, entendemos ser o custo-padrão corrente melhor, gerencialmente, que os demais, portanto, ao longo de todo o trabalho seguiremos falando de custo corrente, salvo observação em contrário.

Finalidades de se estabelecer um custo-padrão:

Análise de custos;

Permitir comparação do esperado ou orçado com o real;

Analisar as diferenças ou variação (entre o esperado e o real), tentando identificar as causas e reduzi-las quando as variações forem desfavoráveis, e reconhecer o mérito dos responsáveis pela variações favoráveis, ou propor revisão do padrão;

Sanar as deficiências, propondo medidas corretivas;

Mensurar desempenho dos responsáveis;

Determinar preço de transferência.

Ao se estabelecer o custo-padrão, não basta determinar o custo expresso somente em unidades monetárias. Faz-se necessário “abrir” (discriminar) o custo em custos com matérias-primas, custos com mão-de-obra direta, e outros custos indiretos de fabricação.

Ainda assim, deve-se abrir os custos com matérias-primas em quantidade (unidades físicas – quilograma, metro, litro, metro quadrado, e etc.), vezes o custo de cada unidade física de cada matéria-prima. Da mesma forma, os custos com mão-de-obra direta devem ser “abertos” por quantidade de horas necessárias à produção de uma unidade, por departamento, vezes a taxa de mão-de-obra correspondente. Quanto aos custos indiretos de fabricação, em função de sua natureza, muitas das vezes tal detalhamento acaba não sendo possível.

A implantação do custo-padrão, tal como qualquer outro meio de controle, é dispendioso para a empresa. Portanto, antes de implantado, deve ser analisada a relação custo *versus* benefício. E em sendo concluído pela implantação, mister observar que provavelmente o contador não disporá de todas as informações, sendo necessária a participação conjunta de representantes dos três níveis organizacionais (operacional, tático e estratégico).

### 2.1.1 – Análise das variações

Como o custo-padrão é evidenciado de forma aberta (quantidades físicas de MAT x custo de cada unidade física + quantidade de horas por departamento x taxa de MOD + CIF variável + CIF fixo). Ao cotejar o custo-padrão com o efetivamente incorrido, permite-nos analisar as variações de cada uma dessas parcelas.

Vejam os:

Análise das variações de MAT: variações de quantidade, de preço e mista; ou variações de quantidade e de preço, imputando a variação mista à variação de preço.

Análise das variações de MOD: variações de eficiência, de taxa e mista; ou variações de eficiência e de taxa, imputando a variação mista à variação de taxa.

Análise das variações de CIF: variações de volume, de eficiência e de custo.

#### 2.1.1.1 – Análise das variações de MAT:

Varição de quantidade de matéria-prima – demonstra a variação do uso de matérias-primas (se houve um uso racional ou se houve desperdício), sem levar em consideração possíveis variações do preço de quilo ou do metro de qualquer unidade física de matéria-prima, portanto, trabalha com o custo avaliado quando da elaboração do padrão. Ou seja, a variação que pode ser diretamente imputada ao setor de produção.

**$\Delta$  quantidade = diferença de quantidade x preço padrão**

Varição de preço de matéria-prima – demonstra a variação do preço (custo para a empresa) das matérias-primas (se a empresa comprou a unidade física de MAT por um preço mais barato ou mais caro que o esperado), sem levar em consideração possíveis variações no uso de matérias-primas, portanto, trabalha com a quantidade esperada quando da elaboração do padrão. Ou seja, a variação que pode ser diretamente imputada ao setor de compras.

**$\Delta$  preço = diferença de preço x quantidade padrão**

Caso a entidade adote o critério de analisar as variações entre o custo-padrão e o real, somente no tocante às variações de quantidade e de preço, portanto de forma menos detalhada, o que pode se justificar pela relação custo *versus* benefício, a variação mista é imputada à variação de preço, não sendo calculada a variação mista e sendo alterada a fórmula da variação de preço:

**$\Delta$  preço = diferença de preço x quantidade real**

Varição mista de matéria-prima – demonstra a variação que não pode ser diretamente imputada nem ao setor de produção, nem ao setor de compras, por ser um *mix* das variações de responsabilidade de cada um daqueles setores.

**$\Delta$  mista = diferença de quantidade x diferença de preço**

#### 2.1.1.2 – Análise das variações de MOD:

Varição de eficiência de mão-de-obra direta – demonstra a variação da eficiência da mão-de-obra envolvida no processo produtivo (se houve um uso racional ou se houve retrabalho), sem levar em consideração possíveis variações da taxa de MOD, portanto, trabalha com o custo da hora (taxa) avaliado quando da elaboração do padrão. Ou seja, a variação que pode ser diretamente imputada ao setor de produção.

**$\Delta$  eficiência = diferença de quantidade de horas x taxa padrão**

Varição de taxa de mão-de-obra direta – demonstra a variação do preço (custo para a empresa) de remuneração da hora dos operários (se a empresa pagou o salário-hora por um preço – taxa – mais barato ou mais caro que o esperado), sem levar em consideração possíveis variações de eficiência, portanto, trabalha com a quantidade de horas esperada quando da elaboração do padrão. Ou seja, a variação que pode ser diretamente imputada ao setor de recursos humanos.

**$\Delta$  taxa = diferença de taxa x quantidade de horas padrão**

Caso a entidade adote o critério de analisar as variações entre o custo-padrão e o real, somente no tocante às variações de eficiência e de taxa, portanto de forma menos detalhada, o que pode se justificar pela relação custo *versus* benefício, a variação mista é imputada à variação de taxa, não sendo calculada a variação mista e sendo alterada a fórmula da variação de taxa:

**$\Delta$  taxa = diferença de taxa x quantidade real de horas**

Variação mista de mão-de-obra direta – demonstra a variação que não pode ser diretamente imputada nem ao setor de produção, nem ao setor de recursos humanos, por ser um *mix* das variações de responsabilidade de cada um daqueles setores.

**$\Delta$  mista = diferença de quantidade de horas x diferença de taxa**

### 2.1.1.3 – Análise das variações de CIF:

Variação de volume – demonstra o impacto causado pela variação do volume (diferença entre o volume efetivamente produzido e o volume que se esperava produzir), nos custos indiretos de fabricação, sem levar em consideração possíveis variações de preço, portanto, trabalha com a diferença entre o custo indireto de fabricação aplicado ao nível real de produção e o custo indireto de fabricação ajustado ao nível real de produção.

Variação de eficiência – demonstra o impacto causado pela variação do uso dos meios de produção (p.ex., diferença entre produtividade efetivamente verificada e a produtividade a que se esperava trabalhar), nos custos indiretos de fabricação, sem levar em consideração possíveis variações de preço nem de volume produzido, portanto, trabalha com a diferença entre o custo indireto de fabricação ajustado ao nível real de produção e o custo indireto de fabricação ajustado ao nível real de eficiência.

Variação de custo – demonstra o impacto causado pela variação de valor nos custos indiretos de fabricação, sem levar em consideração possíveis variações de eficiência nem de volume, portanto, trabalha com a diferença entre o custo indireto de fabricação ajustado ao nível real de produtividade e o custo indireto efetivamente incorrido pela empresa.

a) CIF padrão aplicado ao nível real de produção

**( a – b ) =  $\Delta$  volume**

b) CIF padrão ajustado ao nível real de produção

**( b – c ) =  $\Delta$  eficiência**

c) CIF padrão ajustado ao nível real de eficiência

**( c – d ) =  $\Delta$  custo**

d) CIF real

Calculadas as variações acima, para exercer o controle dos custos e mensurar o desempenho dos responsáveis pelos respectivos setores, é de suma importância ir a cada departamento a fim de descobrir as causas de cada variação, para finalmente ter condições de reduzir as deficiências porventura encontradas, otimizando, assim, a utilização de recursos por parte da empresa.

É necessário estudar outros aspectos relacionados ao Sistema de Custos-padrão, não cobertos por esta apostila, mas que gerencialmente são de grande valia e aplicabilidade pelas empresas, dentre eles:

Métodos quantitativos aplicados a contabilidade pelo Sistema de Custo-padrão;

Contabilização pelo custo-padrão e conciliação ao custo real, para efeitos societários e fiscais;

Efeitos da desvalorização do poder aquisitivo da moeda (inflação) sobre o custo-padrão.

## 2.2 – CENTRO DE CUSTO DISCRICIONÁRIO

Diferente do centro de custo-padrão, a correlação existente entre a entrada e a saída é afastada de 1, ou seja, “podem não ter qualquer relação particular com o volume de atividade.”<sup>7</sup>

São recomendados, portanto para controlar unidades que produzem resultados não mensuráveis em termos financeiros (departamentos de apoio) ou para as unidades que apresentam fraca correlação *inputs/outputs* (pesquisa e desenvolvimento e algumas atividades de marketing)

Com essas características não há como mensurar eficiência, e sim eficácia. Portanto, o desempenho de centros de custos discricionários podem ser medidos pela análise do gasto autorizado (dotação orçamentária) com o gasto efetivo, e pela concomitante análise das atividades prestadas (muita das vezes são serviços a outros departamentos da empresa) com o grau de satisfação dos usuários.

## 3 – CENTRO DE RECEITA

Existem com o objetivos de estruturar as atividades de venda dos produtos de uma organização.

Tipicamente, um centro de receita adquire produtos acabados da divisão de fabricação e é responsável pela venda e distribuição destes produtos.

As saídas podem ser mensuradas, portanto, em termos monetários, entretanto, as entradas não, afinal, o gestor deste departamento não é responsável pela formação do preço dos produtos.

O centro de receita existe com finalidade de organizar atividades de marketing.

Tal departamento pode ser mensurado de três maneiras:

Atividades “verdadeiras” de marketing – São os esforços para obter ordens. São tratados como discricionários, por não haver possibilidade de mensurar as saídas e, muito menos, há relação entre entrada e saída.

Atividades Logísticas – Atividades de preenchimento de ordens. Podem ser padronizados.

Atividades de Venda – Atividades onde há uma maior padronização, por poder comparar o preço de venda estimado com o preço de venda real e a quantidade vendida com a quantidade orçada.

Seu desempenho é medido através das variações no nível de atividades de vendas causadas por mudanças mercadológicas, tais como: tamanho e participação no mercado, mix de produtos, entre outros.

A abordagem do centro de receita avalia o centro de responsabilidade baseado somente nas receitas que ele gera, porém a maioria desses centros incorrem nos custos de venda e comercialização e apresentam vários graus de controle sobre esses custos.

## 4 – CENTRO DE LUCRO

Os centros de lucro são centros de responsabilidade em que os gerentes e outros funcionários controlam as receitas e os custos dos produtos e serviços que produzem.

Quando o centro de receita compara os custos com as receitas, tal centro torna-se um centro de lucro.

Mesmo que não haja um controle direto de muitas das facetas das operações dessas unidades, elas podem se tornar centros de lucro quando tal lucro for utilizado para medir desempenho.

Os gerentes são responsáveis pela produção e pela venda, tendo ampla autonomia sobre elas, ou seja, decidem sobre o que produzir, como produzir, quanto produzir, o nível de qualidade, o preço e o sistema de distribuição e vendas.

Determinam o modo de alocação dos recursos disponíveis, o mix dos produtos, e, portanto, melhor combinação entre receitas e despesas.

O responsável pelo centro será eficaz se alcançar a meta pré estabelecida, entretanto, só será eficiente, se proporcionar a empresa o maior lucro, em termos absolutos (receitas – despesas = lucro).

Há algumas vantagens e desvantagens no tocante à adoção de controle em um centro de lucro, como pode ser visto abaixo:

Considerado pelos estudiosos como um importante instrumento de controle, os centros de lucro apresentam ainda várias vantagens principais<sup>8 e 9</sup>:

<sup>7</sup> HORNGREN, Charles T. Introdução à contabilidade gerencial. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985. Pag. 163

<sup>8</sup> VANCIL, Richard F. What kind of management control do you need? In: Harvard Business Review. New York: Harper e Row, March-April, 1973, pag.75

Velocidade – Em um mundo onde a necessidade de informação em *real time* é essencial, tal centro traz um considerável aumento da velocidade das decisões operacionais, porque muitas delas não dependerão da administração central;

Qualidade – Ao serem tomadas decisões pelos gerentes mais intimamente ligados ao ponto de decisão, elas serão mais precisas e úteis;

Incentivo – Responsabilidade pelo lucro é um instrumento incentivador poderoso para homens. Gerentes compreendem o sentido do lucro, e gerentes agressivos obtêm a oportunidade de ter suas habilidades mensuradas pelo “único real padrão de comparação empresarial”.

Lucratividade – É a maneira mais simples para analisar e monitorar a eficiência de um segmento de negócio. Por exemplo, uma divisão de produtos atua em um mercado competitivo, além de competir com outras divisões de sua companhia por uma alocação de recursos corporativos para seu futuro crescimento. A lucratividade relativa em ambos os tipos de competição é um critério de divisão útil para sua alta administração;

Entendimento – O lucro é um termo mais claro e amplo, e, portanto, mais compreensível;

Liberdade – Os gerentes, com menos restrições, podem usar suas iniciativas e imaginação para outros fatos;

Diversificação – Se a empresa tem a estratégia de diversificar, a estrutura do centro de lucro facilita a usar especialistas em diferentes tipos de negócios

Campo de treinamento – Como é bastante similar a companhias independentes, tais centros, os gerentes podem ser treinados a gerenciar todas as áreas funcionais, avaliando assim seu potencial ao máximo

Pressões – Os responsáveis pelos centros de lucro são submetidos a pressões para incrementar e expandir sua performance competitiva.

Entretanto este centro incorre em desvantagens, descritas a seguir<sup>10</sup>:

Perda de controle – Uma vez que estas unidades são descentralizadas, a administração central pode perder algum controle;

Qualidade – Caso a administração central tenha uma maior competência para gerir os negócios que os gerentes dos centros de lucro, a qualidade de algumas decisões pode ser menor que o esperado;

Competição – Tal estrutura pode fazer com que as diferentes unidades de negócios, antes cooperativas entre si, passem a ser competitivas entre si. O aumento do lucro de uma unidade pode levar a redução do lucro de outra;

Fricção – esta disputa por argumentos como: preço de transferência usado, custos comuns, entre outros, pode levar a um mal estar entre unidades de negócio da mesma empresa;

Resultado da empresa – Com isso o resultado da empresa pode ser menor, visto que o resultado ótimo da empresa não é, necessariamente, o somatório do resultado ótimo de cada unidade;

Ênfase a Curto Prazo – Em busca de resultados imediatos, a unidade pode dar preferência mais a curto prazo, do que a longo prazo, colocando em risco a continuidade da empresa;

Custo – A estruturação por centros de lucro pode gerar custos adicionais, porque gera a necessidade de estruturas adicionais para as unidades organizacionais, tais como: apoio à gerência, registros adicionais, assessoria e outras tarefas redundantes em cada um dos centros de lucro.

Extinção dos Gerentes Gerais Competentes – Nesta estrutura os gerentes não irão ter oportunidades suficientes para desenvolverem competência de gerência geral.

Para controlar um centro de lucro é necessário saber mediante quais medidas de lucratividade será mensurado o desempenho do centro. Para tal existem dois enfoques:

Medida de desempenho gerencial – O foco está no desempenho do gerente propriamente dito. É uma medida utilizada para planejamento, coordenação e controle das atividades rotineiras dos centros de lucro;

Medida de desempenho econômico – O foco está no desempenho da unidade como entidade econômica.

---

<sup>9</sup> ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. Op. Cit. Pag. 144

<sup>10</sup> ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. Op. Cit. Pag. 145

Definido o enfoque, existem seis diferentes medidas de lucratividade:

Margem de Contribuição – Como os custos fixos não são controláveis pelo gerente, o mesmo focaria sua atenção em maximizar a diferença entre receita e custos variáveis;

Lucro Direto – Esta medida mostra o quanto o centro de lucro contribui para os custos indiretos gerais e lucro da entidade. Incorpora somente os custos diretamente incorridos que são apropriados aos centros de lucro, sem considerar se estes itens são ou não totalmente controláveis pelo gerente;

Lucro Controlável – Como existem custos da administração central controláveis e não controláveis, o modelo inclui os custos controláveis através do gerente da unidade de negócio. Conseqüentemente, se estes custos são incluídos no sistema de mensuração, o lucro ocorrerá após a dedução de todos os custos que podem ser influenciados pelo gerente do centro de lucro;

EBTIDA – Cada centro de lucro tem sua performance mensurada pelo resultado auferido antes da dedução dos juros inerentes ao financiamento do centro, dos tributos incidentes, e da depreciação, amortização e exaustão dos bens disponibilizados aos centros.

Lucro antes dos Impostos – Todos os custos indiretos são alocados aos centros de lucro. A base de alocação reflete a parcela relativa de custo incorrido a ser alocado em cada centro de lucro;

Lucro Líquido – Sua medida de desempenho encontra-se na linha final da demonstração de resultado de um período - após os impostos.

## 5 – CENTRO DE INVESTIMENTO

Quando os gerentes locais têm responsabilidades descritas para os centro de lucro, e também têm responsabilidade e autoridade para decidir sobre o capital de giro e os ativos físicos investidos no centro, temos os centro de investimentos.

Seu desempenho é avaliado principalmente pelo retorno sobre investimento.

Seu sucesso é, portanto, medido não só por seu lucro, como também pelo relacionamento deste lucro com seu capital investido.

Há uma relação direta entre a entrada (custos) e saídas (receitas) – ou seja, saída líquida (lucro) –, relacionando também com o capital empregado.

O responsável pelo centro será eficaz se alcançar a meta pré estabelecida, entretanto, só será eficiente, se proporcionar a empresa o maior retorno mediante o menor uso de recursos possível, em termos relativos (lucro / ativo).

Entretanto, para melhor entender este ponto, é aconselhável analisar os critérios de avaliação dos ativos. Vale ressaltar que aqui, os ativos são compreendidos pelas aplicações realizadas pela empresa no centro de responsabilidade, que não foram a resultado sob a forma de despesas.

Os ativos podem ser mensurados a valores de entrada ou saída, e mediante bases passadas, correntes e futuras, conforme visualizado no quadro<sup>11</sup> abaixo:

Bases para mensuração	Valores de entrada	Valores de saída
Valores passados	Custo histórico	Preço de venda passado
Valores correntes	Custo de reposição	Preço corrente de venda
Valores futuros	Custos esperados	Valor realizável esperado

Quanto aos valores passados, há de se levar em consideração o efeito inflacionário. Mesmo que os níveis de inflação estejam a baixo de 10% ao ano, pois, caso contrário, no longo prazo poderão ser verificadas distorções materiais. Portanto, hão de ser mensurados pelo custo histórico corrigido (valor de entrada) e pelo preço de venda corrigido (valor de saída). Fazendo-se a correção monetária pelo índice geral de preço, quando um índice específico não for aplicável.

<sup>11</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. tradução da 5ª edição norte americana, São Paulo: Atlas, 1999, p.304.

Seguindo esse posicionamento, os valores futuros não de ser trazidos a valor presente, descontados pela taxa de desconto que reflita o custo de capital médio da empresa (ou setor econômico) e a expectativa de inflação embutida no custo (valor de entrada) e no preço (valor de saída).

No tocante aos valores correntes, por já estarem expressos em moeda de hoje, não há necessidade de se fazer as considerações acima.

Cada base de mensuração apresenta vantagens e desvantagens, como apresentado abaixo, na forma de quadro:

Bases para mensuração	Vantagens	Desvantagens
Valores passados	Consubiandado em registros contábeis Pouco subjetivo Baixo custo para implementação	Preso aos índices de inflação medidos e divulgados por órgãos governamentais (sujeitos a influências políticas) A inflação geral pode ser muito diferente da variação específica de preço
Valores correntes	Mais objetivo Permite mensurar o custo ou ganho de oportunidade com a estocagem	Não existem, necessariamente, todos produtos e serviços sendo comercializados ao mesmo tempo Os ativos de alta tecnologia ficam rapidamente defasados Requer um controle muito grande Muito custoso
Valores futuros	Melhor atende a teoria da contabilidade, visto que ativos são investimentos dos quais esperam-se benefícios futuros, portanto, o cotejamento das entradas futuras com as saídas futuras de caixa, é o benefício futuro.	mais subjetivo mais custoso Demanda maior controle e pessoal qualificado.

Importante lembrar que os investimentos devem ser considerados pelo valor líquido, ou seja, deduzido o custo de oportunidade (quando possível) e o valor realizado. Entretanto, se o ativo será considerado pelo seu valor bruto ou líquido de depreciação, depende da política de manutenção da capacidade instalada que a entidade adota.

Para controlar um centro de investimento, também é necessário saber mediante quais medidas de rentabilidade será mensurado o desempenho do centro.

Um método bastante eficaz de se mensurar o desempenho de um centro de investimento é o quociente entre o lucro e o ativo.

O quociente entre o lucro e o ativo dependerá do critério de mensuração do lucro e do ativo, conseqüentemente, sua mensuração é mais complexa que dos demais tipos de centros de responsabilidade.

Lembrando, que o lucro pode ser mensurado de diversas formas e critérios, conforme visto no item anterior; e que o ativo, pode ser mensurado de outras tantas formas, conforme demonstrado no início deste item.

## 6 – CONCLUSÃO

Apresentamos, finalmente, um quadro comparativo dos fatores de controle de cada um dos quatro tipos de centro de responsabilidade:

<b>Tipos de Centros de Responsabilidade</b>				
<b>Fatores</b>	<b>Centros de Custos</b>	<b>Centros de Receita</b>	<b>Centros de Lucro</b>	<b>Centros de Investimento</b>
<b>Controlado pela Gerência Central</b>	Custos	Receitas	Custos e Receitas	Custos, Receitas e significativo controle sobre investimento
<b>Não Controlado pela Gerência Central</b>	Receitas, investimentos em inventários e ativos fixos	Custos, investimentos em inventários e ativos fixos	Investimentos em inventários e ativos fixos	
<b>Medido pelo Sistema Contábil</b>	Custos relativos a alguma meta	Receitas relativas a alguma meta	Lucros relativos a alguma meta	Retorno sobre Investimento relativo a alguma meta
<b>Não Medido pelo Sistema Contábil</b>	Desempenho de outros fatores de sucesso além do custo	Desempenho de outros fatores de sucesso além da receita	Desempenho de outros fatores de sucesso além do lucro	Desempenho de outros fatores de sucesso além do retorno sobre investimento

## 7 – BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control system*. 8 ed. USA, Illinois: Irwin, 1995.
- ATKINSON, Anthony, at alli. *Contabilidade gerencial*. tradução da 2ª edição norte americana, São Paulo: Atlas, 2000.
- BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de custos: um enfoque na administração de empresas*. tradução da 1ª edição norte americana, São Paulo: McGraw Hill Brasil, 1974.
- DUTRA, René G. *Custos: uma abordagem prática*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GONÇALVES, Hiram de Melo e SARDINHA, José Carlos. *Apostila Preço e gestão estratégica de custos*. Rio de Janeiro: FGV, 2000.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. tradução da 5ª edição norte americana, São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- LEONE, George S.G. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- VANCIL, Richard F. *What kind of management control do you need?* In: Harvard Business Review. New York: Harper e Row, March-April, 1973.