

Contabilidade por responsabilidade: apurando resultados financeiros na agroindústria

Rita De Cássia Fonseca Rodrigues

Resumo:

A Contabilidade por responsabilidade é um instrumento que permite aos gestores de centros de responsabilidade, fazer uso de uma autoridade com responsabilidade para tomar decisões. Com a descentralização, a alta direção poderá visualizar a capacidade de informação dos gestores para uma verificação da evolução de cada Centro de Responsabilidade. O objetivo deste artigo é mostrar a importância da descentralização em empresas que desenvolvem várias atividades, buscando uma justa forma de avaliar os resultados, pelo regime de caixa, como se cada centro de responsabilidade fosse uma empresa. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho, foi um estudo de caso, acompanhado de uma pesquisa bibliográfica para embasamento teórico. A pesquisa foi desenvolvida em uma cooperativa agroindustrial. Com a realização da pesquisa, vimos que a descentralização é um processo onde se pode analisar a eficiência financeira de cada um dos Centros de Responsabilidade, onde se avaliam os resultados efetivos, a partir do resultado operacional.

Área temática: Controladoria

Contabilidade por responsabilidade: apurando resultados financeiros na agroindústria

Rita de Cássia F. Rodrigues (Un. Est. do Centro Oeste – UNICENTRO - Brasil) rita@agraria.com.br

Resumo

A Contabilidade por responsabilidade é um instrumento que permite aos gestores de centros de responsabilidade, fazer uso de uma autoridade com responsabilidade para tomar decisões. Com a descentralização, a alta direção poderá visualizar a capacidade de informação dos gestores para uma verificação da evolução de cada Centro de Responsabilidade. O objetivo deste artigo é mostrar a importância da descentralização em empresas que desenvolvem várias atividades, buscando uma justa forma de avaliar os resultados, pelo regime de caixa, como se cada centro de responsabilidade fosse uma empresa. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho, foi um estudo de caso, acompanhado de uma pesquisa bibliográfica para embasamento teórico. A pesquisa foi desenvolvida em uma cooperativa agroindustrial. Com a realização da pesquisa, vimos que a descentralização é um processo onde se pode analisar a eficiência financeira de cada um dos Centros de Responsabilidade, onde se avaliam os resultados efetivos, a partir do resultado operacional.

Palavras-Chave: Cooperativas. Agroindústria. Resultado financeiro.

Área Temática: Controladoria.

1. Introdução

Modificações constantes de ambientes do mercado atual, ocasionado principalmente pela competição a que as empresas estão submetidas, exige dos tomadores de decisões, que detenham o maior número de informações gerenciais e com qualidade, que sejam suficientes para a fundamentação de suas decisões diárias.

Com base nisso, foi desenvolvida uma pesquisa, baseado em dados de uma empresa departamentalizada, onde são desenvolvidas várias atividades como agricultura, industrialização, e prestação de serviços, para que fosse possível observar e analisar os resultados isoladamente como se cada unidade fosse uma empresa.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a eficiência financeira de uma empresa agroindustrial, baseada na contabilidade por responsabilidade

As informações são coletadas, partindo de balanços mensais já contabilizadas e consta de demonstrativos e planilhas de cálculo para que os dados coletados dos balanços mensais baseados na competência de caixa permitam a verificação da eficiência de cada unidade e informe com segurança aos seus gestores os resultados reais. Para tanto, se aplica uma taxa sobre saldos devedores e credores, rentabilizando ou cobrando encargos, que serão contabilizados em cada unidade conforme o uso do capital de giro da empresa como um todo.

Com essas informações, possibilita-se uma análise apurada do resultado real de cada unidade de negócio, possibilitando a empresa ver onde esta sendo aplicado o seu capital de

giro e consequentemente cada unidade poderá usar esses mesmos dados e aplicar estratégias para gerir resultado individualmente otimizando o resultado geral da empresa, minimizando os riscos ao dividir a responsabilidade com os gestores de cada unidade.

2. Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial surgiu com a necessidade de produzir informações operacionais e financeiras confiáveis para gestores, sejam eles da alta administração, ou colaboradores operacionais para gerir melhores resultados para as empresas como um todo. Para orientar as decisões operacionais e de investimentos dos gestores este processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa. A necessidade dos administradores, gerentes e diretores das empresas, de obterem resultados com informações claras e objetivas na condução das decisões diárias, planejando as operações futuras e desenvolvimento de novos projetos estratégias de negócios integrados a fim de obter melhores resultados.

Os relatórios contábeis, especificamente da contabilidade gerencial, podem oferecer medidas objetivas de operações já ocorridas e oferecer estimativas subjetivas para decisões futuras, sendo o uso dessas informações subjetivas para auxílio à administração a responder oportunidades de negócios que possa surgir no decorrer do período.

Este processo administrativo traduz-se em planejamento, liderança, controle e melhoria contínua da gestão da empresa, onde o planejamento refere-se a ações estratégicas de planos de ação, para atingir metas. A liderança ocorre quando os gestores, de acordo com seus níveis de autoridade conduzem as operações diárias, incluem também os esforços de manterem as linhas de produção e de serviços em correto funcionamento. Para monitorar os resultados dos planos propostos e comparar os resultados realizados com os esperados, temos o controle. Esse retorno de informações permite aos gestores, isolar os desvios para que se possa fazer uma análise mais profunda, possibilitando assim, tomar medidas corretivas ou encontrar alternativas para melhorias nos processos.

A melhoria contínua faz parte de estratégias empresariais, para melhorar continuamente o desempenho de funcionários, desenvolvimento de processos e diferenciação em produtos por meio de informações novas que possam eliminar origens de problemas empresariais.

Esse método de melhoria contínua permite aos gestores de processos desenvolvam formas de maximizar os processos continuamente e não somente soluções temporárias que não atingem a raiz de um problema, consequentemente permitirá que os funcionários alcancem suas metas organizacionais, dando-lhes um maior suporte para as tomadas de decisões.

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial atendem a necessidades estratégicas e operacionais da empresa, auxiliando nas tomadas de decisão, aprendizagem, planejamentos e controle. Gestores de empresas usam as informações da Contabilidade Gerencial, para obtenção de respostas rápidas, sobre seus desempenhos, baseado em fatos ocorridos, para que possam ter um melhor desempenho nas ações futuras, pois têm a disposição informações sobre a situação econômica da empresa, como os custos, as despesas, a lucratividade de cada produto, a necessidade de estoques, os serviços prestados aos clientes internos e externos gerados por esse sistema de informações proporcionando um aprendizado contínuo e melhorando os processos, fornecendo a alta direção da empresa um retorno sobre o desempenho dessas unidades operacionais servindo como um elo para elaboração de novas estratégias.

2.1 A descentralização e o controle financeiro para tomadas de decisões

Muitas empresas desenvolveram o uso de métodos financeiros, como formas de controle para avaliar, analisar ou melhorar suas operações. O controle financeiro faz a comparação de números financeiros de fatos ocorridos na empresa com os objetivos de um padrão ou de uma previsão feita por seus gestores para que se possa analisar o desempenho da empresa, evidenciando discrepâncias que podem ser desfavoráveis, mas que servem como sinal para advertir ou mesmo para ensejar alguma atividade para identificação de um desempenho desfavorável, onde possa ser corrigida sua causa.

Para o uso da informação financeira no processo de controle da empresa, surgiu no início do século, a descentralização onde para os níveis gerenciais, são delegadas muitas autoridades para tomadas de decisões.

Com as exigências do mercado atual, ocorre a exigência de informações precisas e rápidas, proporcionando uma tomada de decisão assertiva. As empresas são compostas com várias unidades, com autoridades delegadas a gerentes em cada unidade, possibilitando uma visão para a alta direção em analisar os resultados isolados de cada unidade ou centro de responsabilidade como uma empresa. Essas respostas, em virtude do crescente aumento de competitividade, fazem-se necessárias pela instabilidade dos ambientes onde estão inseridas, para tanto devem ser ágeis para mudar com rapidez, pois a tecnologia, o gosto dos clientes, as exigências do mercado consumidor estão em constante mudança.

Para se adaptar a essas mudanças constantes, as empresas precisam delegar ou descentralizar as responsabilidades de tomadas de decisão. A descentralização reflete a confiança da empresa em seus funcionários permitindo a membros da empresa a identificar rapidamente a mudança do gosto dos clientes fornecendo a seus gestores a autoridade e responsabilidade para desenvolvimento de plano de reação a essas mudanças. Os gestores dessas unidades devem ser bem motivados e bem treinados para tomar decisões rápidas, por estarem próximos às dificuldades que possam surgir e assim praticarem decisões corretivas e assertivas.

Segundo Atkinson, *et al* (2000, p. 614), existem três condições básicas para uma descentralização eficiente:

Dar aos funcionários a autoridade e responsabilidade para tomar decisões;
Estes funcionários devem ser treinados e serem hábeis para aceitar essas responsabilidades;
A empresa deve Ter um sistema para direcionar e coordenar as atividades dos tomadores de decisões.

Considerando essas condições, que requer funcionários que precisam ter essas responsabilidades, saibam os quantos são importantes para o sucesso da empresa e que tenham informações corretas para auxiliar na avaliação de resultados e de alternativas para escolher o curso apropriado das novas ações para os processos.

O controle operacional considera as perspectivas de melhorias dos processos, isto é, encontrar as melhores decisões operacionais. O controle financeiro está ligado na análise global da empresa de como o controle das operações está trabalhando para melhorar seus resultados consequentemente analisando o que precisa ser melhorado.

A descentralização faz-se necessária à medida que as empresas vão crescendo e necessitam de decisões rápidas, pois a alta direção da empresa começa a ter dificuldade de visualizar problemas que possam ocorrer por não estarem em contato direto com todas as operações. Neste caso são delegadas autoridades a gerentes desses centros, pois estão bem próximos dos acontecimentos resultando assim melhores decisões. Com a autoridade, esses

gestores antecipam e reagem com maior rapidez com ações corretivas, concentrando suas especialidades nas próprias áreas de responsabilidade adquirindo maior experiência e cada vez mais se dedicarem aos seus centros de responsabilidade.

Os gestores dos centros de responsabilidade devem estar bem atentos, pois ao tomarem algum tipo de decisão, pode afetar negativamente a empresa como um todo.

A função da contabilidade é dar assistência a esses gestores, na avaliação e no controle de suas áreas, que são os centros de responsabilidades.

2.2 Centros de Responsabilidade

Os Centros de Responsabilidade são definidos como qualquer parte da organização cujo gerente tem controle sobre custos, receitas ou recursos para investimento. Os centros de custo, os centros de lucro, unidades operacionais e os centros de investimentos são todos reconhecidos como centros de responsabilidade.

Numa empresa segmentada em termos de responsabilidade, as unidades operacionais são os departamentos ou centros de trabalho que tratam cada um de suas atividades como os departamentos administrativos como o financeiro, controladoria, comercial, os departamentos de armazenagem de produtos, os centros de distribuição e outros.

As empresas descentralizadas geralmente classificam seus segmentos em centros de custo, de lucro e centros de investimentos, dependendo da responsabilidade dos respectivos gerentes:

Centros de Custo – é um segmento cujo gerente tem controle apenas sobre os custos. Estes gerentes esperam a minimização dos custos e ao mesmo tempo em que forneçam o nível de serviços ou de produtos exigidos pelas demais partes da organização.

Centros de Lucro – é um segmento onde os gerentes têm controle sobre os custos e receitas. Este segmento só não tem controle sobre os investimentos. O gerente destes tipos de centro de responsabilidade são avaliados pelo lucro real comparado com o lucro meta ou o lucro orçado.

Centros de Investimentos – é qualquer segmento da empresa onde o gerente tem controle sobre os custos, receitas e investimentos, ele tem considerável liberdade sobre as ações sobre os investimentos da divisão, sendo responsável pelas propostas de investimentos, pois as propostas aprovadas pelo topo da administração, ele seria então responsável pelo desenvolvimento e o retorno do investimento.

Para Anthony e Vijay (2002), "um centro responsabilidade é uma unidade da organização sob a supervisão de um executivo responsável por suas atividades."

De certa forma as empresas são um conjunto de centros de responsabilidade, apresentados de forma hierárquica no organograma da empresa, com seus respectivos responsáveis. É do topo da organização que a alta direção enxerga as unidades que compõe a empresa em centros de responsabilidade.

A eficiência e eficácia são dois critérios para avaliar o desempenho de um centro de responsabilidade. Esses vocábulos sempre usados de forma comparativa e não no sentido absoluto. Geralmente não se dizemos que o centro de responsabilidades A tem 80% de eficiência, mas sim que é mais (ou menos) eficiente do que foi no passado, mais (ou menos) eficiente em comparação com seu orçamento.

Robert e Vijav (2002, p.184) dizem que:

Há quatro tipos de centros de responsabilidade, segundo a natureza das entradas com valor monetário, das saídas com valor monetário ou de ambas: centros de receitas e centros de despesas, centros de lucro ou de investimentos. Em centros de receitas, somente as saídas são avaliadas em termos monetários; em centros de despesas somente as entradas; em centros de lucros, tanto as receitas como as despesas; e em centros de investimentos, é avaliada a relação entre lucros e investimentos.

Os gestores desses centros de receita e despesas além de responsáveis pela qualidade do produto ou serviço prestado, devem ser responsáveis também pela eficiência do centro, com treinamentos dos funcionários e motivação variáveis que não estão ligados diretamente às operações correntes de produção. Os tipos de produtos e serviços assim como padrões de qualidade são determinados para impedir que a minimização dos custos não interfira na qualidade.

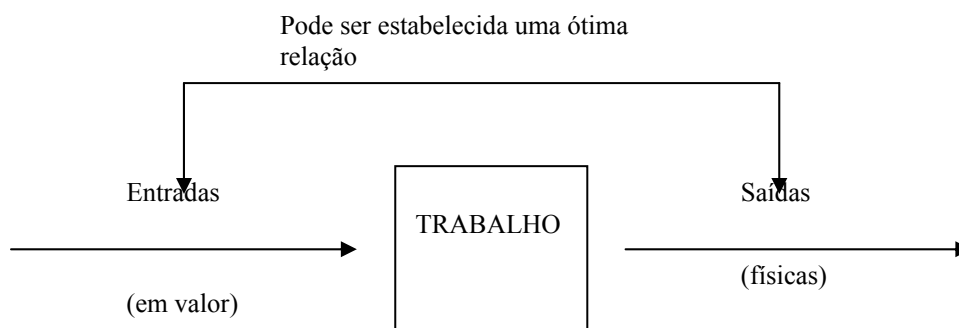


Figura 1 – Centros de lucro

Um centro de responsabilidade existe para cumprir uma ou mais finalidades que são seus objetivos determinados pela alta direção da empresa assim como suas estratégias para cumprir suas metas. Cada centro de responsabilidade, com seus objetivos, ajuda à empresa a implementar essas estratégias para o cumprimento de suas metas em se tratando da empresa como um todo.

Cada centro de responsabilidade funciona como um sistema isolado, que tem suas entradas de recursos, o seu processamento e seus resultados. Esses centros processam seus recursos, mas geralmente necessitam de capital de giro, equipamentos e outros recursos para gerar resultados que podem ser produtos ou serviços, e também podem ou não ser transferidos para outros centros para realização dos processos. Numa indústria as saídas são os produtos, logo em unidades administrativas são os serviços como departamentos de recursos humanos, a contabilidade, o financeiro ou o comercial. Esses produtos, resultados de processamentos de cada centro de responsabilidade, pode ser transferido para outros centros assim como para o mercado. É o caso da indústria, que vende seus produtos para o mercado, mas o centro é desenvolvido pelo seu próprio processamento e necessita de outros centros para realização dos trabalhos, como o comercial que irá efetivar a venda do produto, usando os recursos do marketing para produção de embalagens, propaganda dos produtos, a venda seja dentro do mercado local, nacional ou exportações. Para esta produção o centro de responsabilidade de produção, necessita também dos serviços de controle do pessoal que trabalha administrado pelo departamento de recursos humanos. Para completar o ciclo operacional necessita dos

departamentos financeiros e contabilidade para controlar suas entradas e saídas de recursos financeiros e econômicos, gerenciando esses recursos e mostrando os resultados e novas estratégias para atingir metas. Esses recursos, tanto de produtos como de serviços, podem ser transferidos de um centro para outro, sendo mensurados, para que se possa avaliar sua eficiência.

Para Padoveze (1997.p173,

O gerenciamento contábil setorial é muito flexível e depende totalmente da visão que a empresa tem de seus negócios. Assim, tanto podemos fazer uma contabilidade para gerenciamento setorial por produtos ou linhas de produtos, bem como a segmentação ainda mais detalhada, através das diversas atividades desenvolvidas dentro da empresa. Tudo depende do que a empresa quer, de como ela quer atribuir responsabilidades e cobrar resultados, do porte da companhia, da sua visão de controle e acompanhamento de resultados.

Os diversos conceitos de gerenciamento são também aplicáveis aos conceitos de contabilidade por responsabilidade. O acompanhamento, o controle e a cobrança de responsabilidades pré-atribuídas e definidas pela alta administração, que somente poderá exigir de seus gestores se assim for proposto.

2.3 Coordenando os Centros de Responsabilidade

A eficiência da empresa como um todo, depende da eficiência de cada centro de responsabilidade. Uma medida financeira para controlar esses centros pode ser medida de acordo com os seus resultados obtidos no final de cada período, medido pelo retorno que a empresa tem do seu capital de giro. À medida que centros de responsabilidade vão usando o capital de giro, aplica-se a taxa que teria de retorno aplicado no mercado financeiro ao uso desse capital dentro da empresa nos diversos centros de responsabilidade.

Esse controle financeiro é feito por um departamento responsável pelas áreas administrativas, como recursos humanos, comercial, financeiro, contabilidade, marketing e outros conforme as necessidades da empresa, considerado como um centro de responsabilidade que presta serviços aos demais centros da empresa. Este centro de responsabilidade analisa os resultados obtidos com compras, vendas, exportações e importações, produtos, industrialização, armazenagem, etc., mostrando suas necessidades de capital de giro que ocorreram em determinados períodos. Para tanto se faz análise do uso desse capital em uma unidade, que foi obtido de outra com menos necessidade, geralmente centros de responsabilidade que produzem vendas ou serviços para outros que necessitam de estoques de matérias primas, como é o caso das indústrias que possuem processos sazonais, aproveitando alguns preços do mercado para adquirir suas matérias-primas.

Para visualização desses resultados, aplica-se a taxa que teria de retorno no mercado, nos resultados de cada centro de responsabilidade que utiliza desse capital para manterem suas atividades em funcionamento.

3 Metodologia de pesquisa

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho, foi um estudo de caso, acompanhado de uma revisão da literatura sobre os aspectos que envolvem a contabilidade gerencial, por meio de pesquisa bibliográfica. A pesquisa foi desenvolvida em uma cooperativa agroindustrial, onde existem vários centros de responsabilidades. Porém para este estudo estamos evidenciando apenas alguns dos centros, com suas operações, visando não prolongar e aumentar demasiadamente a quantidade de quadros.

3.1 Metodologia do sistema de centros de responsabilidade

Para este estudo fez-se a pesquisa em determinado período de uma empresa de atividade agrícola, industrial e de serviços, que mantém suas administração de forma descentralizada, dividida em centros de responsabilidade, avaliando seus resultados financeiros conforme o uso do capital de giro.

A forma de avaliação se baseia nos dados contabilizados, durante o período, busca-se os valores registrados nas contas do ativo circulante, do realizável a longo prazo, do passivo circulante e exigível a longo prazo, por tratar-se de contas mensuradas pela efetiva entrada e saída de caixa. As contas do ativo Permanente e Patrimônio líquido, não constam nesses relatórios, pois se supõe que são bens de uso permanente da empresa e que não gerarão caixa.

Cada Centro de responsabilidade possui suas receitas e despesas, assim como seus investimentos. Busca-se então primeiramente o balanço patrimonial para se comparar com os resultados que serão gerados após a apuração dos encargos previstos para conhecimento dos novos resultados.

Mostraremos a seguir a forma de desenvolver os trabalhos para análise de resultados dos centros de responsabilidade, conforme seus resultados contábeis e aplicar uma taxa, baseado no CDI (Certificado de Depósito Interbancário), que é a taxa que se tem de retorno em aplicações financeiras, no mercado.

Considerando a movimentação diária de cada centro, aplica-se a taxa definida pelo mercado e escolhida pela alta administração, calculando-se os rendimentos ou encargos gerados em cada um dos centros de responsabilidade. Em seguida é determinado um novo resultado, o chamado resultado efetivo dos centros de responsabilidade, que é a soma dos resultados dos centros de responsabilidades somados com os encargos gerados.

A taxa aplicada para reconhecimento dos encargos de Centros de responsabilidade devedoras ou credoras, baseia-se no CDI (Certificado de Depósitos Interbancários), a chamada moeda dos bancos, tendo em vista que está sendo usada para remunerar as aplicações feitas na rede bancária. Uma vez que o capital de giro está sendo usado para compra de matéria-prima ou insumos para realização das atividades dos centros de responsabilidades da empresa e não aplicado no mercado, remunera-se o capital investido em cada centro de responsabilidade.

A aplicabilidade dada aos centros aqui apresentados para o estudo, se aplica a todos os centros de responsabilidade da empresa agroindustrial estudada.

No quadro 1 é demonstrado toda movimentação do centro, com taxas, encargos, rendimentos e seus respectivo saldo.

MOVIMENTAÇÃO GERAL DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE*Centro de Responsabilidade: Produtos Agrícolas***6.709,33**

Data	Movimentação	Taxa diária	Encargos / Rendimentos	Saldo do Centro de Responsabilidade
01/01/2004	-	-	-	6.709,33
02/01/2004	(49)	0,06247	4,19	6.664,50
03/01/2004	-	-	-	6.664,50
04/01/2004	-	-	-	6.664,50
05/01/2004	230	0,06247	4,16	6.898,52
06/01/2004	-	0,06247	4,31	6.902,83
07/01/2004	(29)	0,06247	4,31	6.877,73
08/01/2004	6.371	0,06247	4,30	13.252,64
09/01/2004	(6.977)	0,06247	8,28	6.283,59
10/01/2004	-	-	-	6.283,59
11/01/2004	-	-	-	6.283,59
12/01/2004	(1)	0,06247	3,93	6.286,47
13/01/2004	1.916	0,06247	3,93	8.206,80
14/01/2004	(527)	0,06247	5,13	7.684,80
15/01/2004	(5.417)	0,06247	4,80	2.272,90
16/01/2004	(9.923)	0,06247	1,42	(7.648,39)
17/01/2004	-	-	-	(7.648,39)
18/01/2004	-	-	-	(7.648,39)
19/01/2004	(1.818)	0,06247	(4,78)	(9.470,95)
20/01/2004	(572)	0,06247	(5,92)	(10.048,49)
21/01/2004	(1.220)	0,06247	(6,28)	(11.274,56)
22/01/2004	(37.821)	0,06247	(7,04)	(49.102,48)
23/01/2004	36.658	0,06247	(30,67)	(12.475,20)
24/01/2004	-	-	-	(12.475,20)
25/01/2004	-	-	-	(12.475,20)
26/01/2004	2.461	0,06247	(7,79)	(10.021,95)
27/01/2004	(6.612)	0,06247	(6,26)	(16.640,41)
28/01/2004	(342)	0,06247	(10,40)	(16.993,07)
29/01/2004	2.224	0,06247	(10,62)	(14.779,25)
30/01/2004	(30.655)	0,06247	(9,23)	(45.443,36)
31/01/2004	(7.192)	-	-	(52.635,62)

Fonte: a autora**Quadro 1 – Movimentação do centro de responsabilidade – Produtos Agrícolas**

MOVIMENTAÇÃO GERAL DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE*Centro de Responsabilidade: Indústrias***(1.553.590,80)**

Data	Movimentação	Taxa diária	(-)Encargos / (+)Rendimentos	Saldo do Centro de Responsabilidade
01/01/2004	-	-	-	(1.553.590,80)
02/01/2004	303,87	0,06247	(970,53)	(1.554.257,46)
03/01/2004	395,61	-	-	(1.553.861,85)
04/01/2004	111,62	-	-	(1.553.750,23)
05/01/2004	10.981,45	0,06247	(970,63)	(1.543.739,41)
06/01/2004	8.100,23	0,06247	(964,37)	(1.536.603,56)
07/01/2004	217,91	0,06247	(959,92)	(1.537.345,56)
08/01/2004	17.652,62	0,06247	(960,38)	(1.520.653,32)
09/01/2004	4.311,49	0,06247	(949,95)	(1.517.291,79)
10/01/2004	452,07	-	-	(1.516.839,72)
11/01/2004	430,18	-	-	(1.516.409,53)
12/01/2004	5.135,49	0,06247	(947,30)	(1.512.221,35)
13/01/2004	8.955,53	0,06247	(944,68)	(1.504.210,50)
14/01/2004	2.716,95	0,06247	(939,68)	(1.502.433,23)
15/01/2004	4.353,07	0,06247	(938,57)	(1.499.018,72)
16/01/2004	12.767,58	0,06247	(936,44)	(1.487.187,58)
17/01/2004	355,81	-	-	(1.486.831,77)
18/01/2004	-	-	-	(1.486.831,77)
19/01/2004	4.610,67	0,06247	(928,82)	(1.483.149,92)
20/01/2004	6.725,37	0,06247	(926,52)	(1.477.351,07)
21/01/2004	7.622,94	0,06247	(922,90)	(1.470.651,04)
22/01/2004	15.060,91	0,06247	(918,72)	(1.456.508,84)
23/01/2004	10.950,65	0,06247	(909,88)	(1.446.468,07)
24/01/2004	201,90	-	-	(1.446.266,17)
25/01/2004	148,83	-	-	(1.446.117,34)
26/01/2004	3.502,22	0,06247	(903,39)	(1.443.518,51)
27/01/2004	7.656,88	0,06247	(901,77)	(1.436.763,40)
28/01/2004	2.751,74	0,06247	(897,55)	(1.434.909,21)
29/01/2004	4.371,50	0,06247	(896,39)	(1.431.434,09)
30/01/2004	27.596,51	0,06247	(894,22)	(1.404.731,80)
31/01/2004	(7.716,76)	-	-	(1.412.448,56)

Fonte: a autora**Quadro 2 – Movimentação do centro de responsabilidade – Indústria**

Os resultados aqui apresentados nos quadros são referentes a movimentação financeira do resultado de cada centro, ou seja, não está sendo evidenciado a atividade operacional de cada centro, e sim a partir do resultado operacional, que pode ser sobra ou falta de recursos, esses são emprestados para outros centros que apresentaram resultado negativo, e havendo falta de recursos em determinado centro o mesmo tomará emprestado recursos do centro que estiver com sobras. Este trabalho evidencia justamente esses encargos ou rendimentos financeiros de cada centro de responsabilidade.

MOVIMENTAÇÃO GERAL DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE*Centro de Responsabilidade: Silos***(17.232,23)**

Data	Movimentação	Taxa diária	(-)Encargos / (+)Rendimentos	Saldo do Centro de Responsabilidade
01/01/2004	-	-	-	(17.232,23)
02/01/2004	1.950,69	0,06247	(10,76)	(15.292,31)
03/01/2004	-	-	-	(15.292,31)
04/01/2004	-	-	-	(15.292,31)
05/01/2004	1,87	0,06247	(9,55)	(15.299,99)
06/01/2004	(705,34)	0,06247	(9,56)	(16.014,89)
07/01/2004	(3.899,74)	0,06247	(10,00)	(19.924,63)
08/01/2004	(49,34)	0,06247	(12,45)	(19.986,42)
09/01/2004	(1.180,01)	0,06247	(12,49)	(21.178,92)
10/01/2004	-	-	-	(21.178,92)
11/01/2004	-	-	-	(21.178,92)
12/01/2004	74,80	0,06247	(13,23)	(21.117,35)
13/01/2004	(1.952,33)	0,06247	(13,19)	(23.082,87)
14/01/2004	(39,02)	0,06247	(14,42)	(23.136,31)
15/01/2004	(316,91)	0,06247	(14,45)	(23.467,68)
16/01/2004	2.909,05	0,06247	(14,66)	(20.573,29)
17/01/2004	-	-	-	(20.573,29)
18/01/2004	-	-	-	(20.573,29)
19/01/2004	-	0,06247	(12,85)	(20.586,15)
20/01/2004	(64,66)	0,06247	(12,86)	(20.663,66)
21/01/2004	(327,47)	0,06247	(12,91)	(21.004,05)
22/01/2004	(61,35)	0,06247	(13,12)	(21.078,51)
23/01/2004	101,15	0,06247	(13,17)	(20.990,54)
24/01/2004	-	-	-	(20.990,54)
25/01/2004	19,99	-	-	(20.970,55)
26/01/2004	(12,58)	0,06247	(13,10)	(20.996,23)
27/01/2004	(61,32)	0,06247	(13,12)	(21.070,67)
28/01/2004	(1.452,87)	0,06247	(13,16)	(22.536,70)
29/01/2004	40,94	0,06247	(14,08)	(22.509,84)
30/01/2004	(4.031,97)	0,06247	(14,06)	(26.555,87)
31/01/2004	6.235,33	-	-	(20.320,54)

Fonte: a autora**Quadro 3 – Movimentação do centro de responsabilidade – Silos**

MOVIMENTAÇÃO GERAL DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE*Centro de Responsabilidade: Serviços***1.521.441,99**

Data	Movimentação	Taxa diária	(-)Encargos / (+)Rendimentos	Saldo do Centro de Responsabilidade
01/01/2004	-	-	-	1.521.441,99
02/01/2004	(487,40)	0,06247	950,44	1.521.905,03
03/01/2004	-	-	-	1.521.905,03
04/01/2004	-	-	-	1.521.905,03
05/01/2004	(12,47)	0,06247	950,73	1.522.843,30
06/01/2004	(9,00)	0,06247	951,32	1.523.785,62
07/01/2004	(225,92)	0,06247	951,91	1.524.511,61
08/01/2004	(38,10)	0,06247	952,36	1.525.425,87
09/01/2004	(28,78)	0,06247	952,93	1.526.350,02
10/01/2004	-	-	-	1.526.350,02
11/01/2004	-	-	-	1.526.350,02
12/01/2004	(142,59)	0,06247	953,51	1.527.160,94
13/01/2004	(24,74)	0,06247	954,02	1.528.090,21
14/01/2004	(6,33)	0,06247	954,60	1.529.038,48
15/01/2004	(47,75)	0,06247	955,19	1.529.945,92
16/01/2004	(8,77)	0,06247	955,76	1.530.892,90
17/01/2004	-	-	-	1.530.892,90
18/01/2004	-	-	-	1.530.892,90
19/01/2004	(32,08)	0,06247	956,35	1.531.817,18
20/01/2004	(9,76)	0,06247	956,93	1.532.764,34
21/01/2004	(17,91)	0,06247	957,52	1.533.703,95
22/01/2004	(7,19)	0,06247	958,10	1.534.654,87
23/01/2004	(14,14)	0,06247	958,70	1.535.599,43
24/01/2004	-	-	-	1.535.599,43
25/01/2004	-	-	-	1.535.599,43
26/01/2004	(280,67)	0,06247	959,29	1.536.278,05
27/01/2004	(12,95)	0,06247	959,71	1.537.224,81
28/01/2004	(24,48)	0,06247	960,30	1.538.160,63
29/01/2004	(10,08)	0,06247	960,89	1.539.111,44
30/01/2004	(83,76)	0,06247	961,48	1.539.989,16
31/01/2004	104,87	-	-	1.540.094,03

Fonte: a autora**Quadro 4 – Movimentação do centro de responsabilidade – Serviços**

MOVIMENTAÇÃO GERAL DO CENTRO DE RESPONSABILIDADE*Centro de Responsabilidade: Almoxarifado**(7.349.773,33)*

Data	Movimento Geral	Taxa diária	(-)Encargos / (+)Rendimentos	Saldo do Centro de Responsabilidade
01/01/2004	-	-	-	(7.349.773,33)
02/01/2004	19.724,63	0,06247	(4.591,40)	(7.334.640,10)
03/01/2004	5.891,05	-	-	(7.328.749,05)
04/01/2004	5.580,99	-	-	(7.323.168,06)
05/01/2004	441.257,27	0,06247	(4.574,78)	(6.886.485,58)
06/01/2004	98.426,65	0,06247	(4.301,99)	(6.792.360,91)
07/01/2004	42.383,14	0,06247	(4.243,19)	(6.754.220,96)
08/01/2004	190.795,69	0,06247	(4.219,36)	(6.567.644,63)
09/01/2004	191.089,63	0,06247	(4.102,81)	(6.380.657,81)
10/01/2004	13.022,31	-	-	(6.367.635,50)
11/01/2004	8.061,44	-	-	(6.359.574,06)
12/01/2004	154.167,12	0,06247	(3.972,83)	(6.209.379,77)
13/01/2004	136.661,23	0,06247	(3.879,00)	(6.076.597,54)
14/01/2004	30.428,90	0,06247	(3.796,05)	(6.049.964,69)
15/01/2004	78.307,08	0,06247	(3.779,41)	(5.975.437,02)
16/01/2004	450.013,90	0,06247	(3.732,86)	(5.529.155,98)
17/01/2004	2.480,44	-	-	(5.526.675,54)
18/01/2004	-	-	-	(5.526.675,54)
19/01/2004	216.415,13	0,06247	(3.452,51)	(5.313.712,92)
20/01/2004	94.956,97	0,06247	(3.319,48)	(5.222.075,43)
21/01/2004	264.591,24	0,06247	(3.262,23)	(4.960.746,42)
22/01/2004	631.160,99	0,06247	(3.098,98)	(4.332.684,41)
23/01/2004	442.046,50	0,06247	(2.706,63)	(3.893.344,53)
24/01/2004	1.240,22	-	-	(3.892.104,31)
25/01/2004	7.441,32	-	-	(3.884.662,99)
26/01/2004	211.268,74	0,06247	(2.426,75)	(3.675.821,00)
27/01/2004	171.435,93	0,06247	(2.296,29)	(3.506.681,36)
28/01/2004	224.308,87	0,06247	(2.190,62)	(3.284.563,11)
29/01/2004	265.351,54	0,06247	(2.051,87)	(3.021.263,44)
30/01/2004	1.470.219,18	0,06247	(1.887,38)	(1.552.931,64)
31/01/2004	(8.623,36)	-	-	(1.561.555,00)

Fonte: a autora**Quadro 5 – Movimentação do centro de responsabilidade – Almoxarifado**

Nessa planilha se apresentam todas as movimentações ocorridas nos Centro de Responsabilidade, demonstrando os encargos gerados pelo uso do capital de giro de outros centros registrados nos Centro Administrativo como aplicação.

SALDOS MENSAIS POR CENTROS DE RESPONSABILIDADE

	jan/04	fev/04	mar/04	abr/04	mai/04	jun/04	TOTAIS
Prod. Agríc.	(52.636)	23.584	11.479	254.782	251.251	159.695	648.155
Indústrias	(1.412.449)	(1.370.679)	(1.290.332)	(1.240.896)	(1.303.677)	(1.077.799)	(7.695.832)
Silos	(20.321)	(7.116)	26.015	27.221	30.248	41.459	97.506
Serviços	1.540.094	1.409.692	1.426.329	1.441.033	1.456.246	1.471.891	8.745.285
TOTAIS	54.689	55.481	173.491	482.140	434.068	595.246	1.795.115

Fonte: a autora

Quadro 6 – Demonstrativo de saldos dos centros de responsabilidade**ENCARGOS MENSAIS POR CENTROS DE RESPONSABILIDADES**

	jan/04	fev/04	mar/04	abr/04	mai/04	jun/04	TOTAIS
Produtos Agrícolas	(50)	122	739	1.439	2.821	3.428	8.499
Indústrias	(17.701)	(13.841)	(16.262)	(13.324)	(14.558)	(13.326)	(89.012)
Silos	(251)	(137)	116	240	271	373	611
Serviços	16.955	13.559	17.427	15.093	15.871	16.051	94.955
TOTAIS	(1.048)	(297)	2.019	3.448	4.405	6.526	15.053

Fonte: a autora

Quadro 7 – Demonstrativo dos encargos dos centros de responsabilidade

Como demonstrativos dos saldos por unidade, apresenta-se nesta planilha o saldo já computado os encargos gerados no mês.

A demonstração dos encargos gerados por Centros de Responsabilidade é relativa a operação de cada centro de responsabilidade, onde foi gerado encargo quando o centro precisou captar recursos financeiros de outros centros de responsabilidade e da mesma forma gerou receita quando financiou outros centros de responsabilidade.

Assim esse rendimento ou encargo financeiro precisa ser evidenciado para demonstrar a eficiência financeira efetiva de cada centro de responsabilidade.

DEMONSTRATIVOS DE RESULTADOS
CENTROS DE RESPONSABILIDADE EM 31/01/2004

UNIDADES	RESULTADO CONTÁBIL	ENCARGOS/ RECEITAS	RESULTADO EFETIVO
Produtos agrícolas	21.340,00	(50,24)	21.289,76
Indústrias	20.478,00	(17.701,16)	2.776,84
Silos	6.382,00	(251,40)	6.130,60
Serviços	(28.145,00)	16.954,87	(11.190,13)
TOTAL GERAL - 31/01/2004	20.055,00	(1.047,93)	19.007,07

Fonte: a autora

Quadro 8 – Demonstrativo de saldos efetivo

Nessa planilha é demonstrado o resultado efetivo de cada Centro de Responsabilidade. O resultado contábil é apresentado, juntamente com os encargos gerados, baseados na taxa escolhida pela alta administração, verificando assim o resultado efetivo. Nesta planilha estão apresentados os resultados do mês de janeiro dos possíveis centros de uma empresa agroindustrial. À medida que são computados os dados da movimentação mensal de cada Centro, pode-se analisar o desenvolvimento de cada um, verificando as possíveis medidas, que poderão ser tomadas durante um período, assim como medidas corretivas para períodos seguintes. Os centros de responsabilidades das indústrias mostram saldos negativos, em virtude da grande necessidade de estoques para sua produção. Assim é possível a análise de cada Centro separadamente, assim como sua viabilidade.

4. Considerações finais

A Contabilidade por Responsabilidade é um eficiente meio para que se possam analisar os resultados de empresas que são departamentalizadas, no intuito de verificar a eficiência de cada centro. Uma empresa departamentalizada pode analisar os resultados de seus centros de responsabilidade, como se cada um fosse uma empresa independente.

A proposta do presente trabalho é demonstrar uma forma de análise, aplicando uma taxa sobre os resultados contábeis de cada centro, que é mostrado nos demonstrativos, avaliando o uso do capital de giro de cada Centro de Responsabilidade, mostrando assim como e onde estão sendo usados esses montantes.

Em análise, nota-se que as indústrias, mantém seus relutados negativos durante todo período analisado, por necessitar muito de estoques de matérias-primas em se tratando de atividades sazonais, esse capital usado para aquisição de estoques, dependeram do uso de capital de giro de outros centros. Para tanto, esses recursos foram usados, deixando de serem aplicados no mercado financeiro. A taxa, que seria aplicada para que se obtivesse resultado com essas aplicações, fora aplicada no resultado negativo do centro chamado indústrias, cobrando encargos e remunerando os Centros com resultados positivos.

O centro Administrativo trata de redistribuir esses ganhos obtidos pela aplicação de montantes no mercado externo e dentro da empresa, para todas os centros, demonstrando assim o resultado efetivo de cada Centro de Responsabilidade.

Com a apresentação desse novo resultado aos gestores de cada centro, que poderão fazer uma análise, baseando-se nas suas experiências profissionais e poder tomar decisões com mais esse grupo de informações financeiras obtidas.

Referências

- ANTHONY, R.N. e GOVIDARAJAN, V. **Sistema de Controle Gerencial**. Editora Atlas. 2002. São Paulo.
- ATKILSON, A.A., BANKER, R.D., KAPLAN, R.S., Young, S.M. **Contabilidade Gerencial**. Ed. Atlas. 2000. São Paulo.
- CAMPIGLIA, A.O. e CAMPIGLIA, O.R.P. **Controles de Gestão, Controladoria Financeira das Empresas**. Ed. Atlas, 1995. São Paulo.
- HORNGREN, C.T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Ed. Prentice-Hall do Brasil. 5ª edição. Rio de Janeiro.
- PADOVEZE, C.L. **Contabilidade Gerencial, Um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. Ed. Atlas. 1997. São Paulo.
- SILVA, R.N.S. **Gestão Estratégica de Custos**. Fundação Getúlio Vargas. 2004.
- Warren, C., REEVE, J. e FESS, P. **Contabilidade Gerencial**. Ed. Pioneira. 2001. São Paulo.