

# Centros de responsabilidade numa empresa

## 1. Centros de Responsabilidade (ou de actividades)

Constitui um Centro de Responsabilidade toda a unidade da empresa que:

- Disponha de um **chefe**;
- Tenha **objectivos próprios**, para os quais estão orientadas as suas actividades;
- Esse chefe tenha **poder de decisão** sobre os meios necessários à realização dos seus objectivos.

Face ao exposto a unidade de comando é relevante na definição de um Centro de Responsabilidade, pois são-lhe atribuídos objectivos próprios e meios para os realizar. Assim, alguém responde pelos graus de realização dos objectivos e de utilização dos meios.

Regra geral pode dizer-se que os Centros de Responsabilidade são decalcados da estrutura organizacional. Nos níveis inferiores encontram-se as Secções, os Centros de Obra e outras pequenas entidades e nos níveis superiores, as Direcções de Serviços, os Departamentos, as Divisões, etc. É claro que a organização constitui no seu todo, também um Centro de Responsabilidade.

Aos gestores compete procurar que os Centros de Responsabilidade sejam **quer eficazes quer eficientes**. Tal significa que deverão ocupar-se em atingir os seus objectivos (ser eficazes) minimizando os recursos utilizados (ser eficientes).

A medida da eficácia e da eficiência de um Centro de Responsabilidade depende fundamentalmente do seu estatuto ou categoria. Esta será condicionada pela liberdade de acção e poder de decisão conferido ao seu responsável hierárquico.

## 2. Classificação de Centro de Responsabilidade

A classificação que a seguir se apresenta tem a ver com o poder de decisão de cada responsável, ou seja, com o grau de autoridade que lhe é atribuída na gestão dos recursos e das produções (bens ou serviços) do seu Centro de Responsabilidade. Assim distinguem-se:

- a) **Centros de Custo**, aqueles em que o responsável tem o poder de decisão sobre meios que se traduzem em custos, ou seja, sobre a utilização de recursos;
- b) **Centros de Resultados**, aqueles em que o responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem em custos e proveitos, ou seja, não apenas na utilização dos recursos mas também nas vendas dos seus produtos ou serviços.
- c) **Centros de Investimento**, aqueles em que o responsável tem poderes de decisão sobre meios que se traduzem, não apenas, em custos e proveitos, mas também noutros elementos patrimoniais, nomeadamente activos e passivos.

Por apresentarem problemas diferentes ao nível do Controlo de Gestão, faz-se seguidamente uma apresentação das características de cada um deles.

#### a) Centros de Custo

O conceito de Centro de Custo, aqui apresentado, difere substancialmente do utilizado nos sistemas de Contabilidade Analítica. De facto, nesta última o Centro de Custo não é mais que uma unidade da estrutura organizacional vocacionada para a acumulação de custos quer directos, quer por chaves de repartição, para depois serem atribuídos a produtos, serviços ou funções.

Em sistemas de Controlo de Gestão as preocupações são de outra natureza. Assim, justifica-se uma perspectiva diferente de Centro de Custo, dado que os objectivos inerentes à sua classificação estão mais relacionados com a avaliação do desempenho e contribuição para os objectivos globais da organização. Não se trata de problemas de valorização do “produto” mas sim de “**avaliação da gestão**”.

Para efeitos de Controlo de Gestão os custos distinguem-se entre **decididos e não-decididos**. Os primeiros traduzem os montantes que podem ser estimados com uma razoável base de realismo e sobre os quais o gestor do Centro de Responsabilidade tem poder de decisão, enquanto os segundos são alheios ao seu poder de decisão. No entanto o custo não-decidido de um Centro de Responsabilidade será um custo decidido de outro Centro de Responsabilidade, pois para os custos e proveitos da empresa existe sempre algum decisor.

Na óptica do Controlo de Gestão os Centros de Responsabilidade são avaliados pelo primeiro tipo de custos.

Os Centros de Custo mais correntes nas empresas são os centros **Administrativos**, os centros **de Investigação e Desenvolvimento** e os centros de **Marketing**.

O principal critério de avaliação do desempenho de um Centro de Custo será o custo, sendo o nível de desempenho determinado pela diferença entre o custo realizado e o custo estimado (orçamentado).

Trata-se naturalmente dos custos decididos pelo responsável do Centro de Responsabilidade, ou seja, os decorrentes dos recursos utilizados pelo Centro de Responsabilidade. Sendo assim, consideramos que deverá ser adoptado o “**custo directo**” e não o custo total, como unidade de medida. Ao utilizar-se o sistema de custo total seria sempre necessário definir critérios de repartição dos custos indirectos, o que seria pernicioso para a avaliação.

Diremos então que um Centro de Custo terá como principal objectivo a realização de uma **margem de contribuição negativa** que coincidirá com os seus custos directos, visto não ser portador de proveitos próprios. O objectivo pode ser também definido em custos directos por unidade produzida.

## b) Centros de Resultados

Por Centro de Resultados entende-se a unidade da estrutura organizacional em que o seu responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem em resultados, ou seja em proveitos (produtos ou serviços gerados pelo Centro de Resultados) e em custos (consumos de bens e serviços necessários à realização dos proveitos). Assim, um Centro de Resultados caracteriza-se por:

- O objectivo traduz-se num resultado (**diferença entre proveitos e custos**);
- O responsável tem poder de decisão sobre meios que afectam, não apenas os custos, mas também os proveitos;
- As decisões dos responsáveis são orientadas para a **optimização desse resultado**.

Do exposto verifica-se que a principal diferença entre Centro de Resultados e Centro de Custo é a possibilidade de, no primeiro se medir os seus “*outputs*” em termos pecuniários, sendo assim possível e desejável a sua comparação com os “*inputs*”.

De salientar que não é necessário que o Centro de Resultados “venda” os seus bens ou serviços ao exterior, porquanto a “venda interna” a outro Centro de Responsabilidade representa para o cedente uma operação equivalente à venda externa. Daí ser possível a transformação de departamentos de produção em Centro de Resultados quando for estabelecido um preço de transferência interno daqueles para os serviços “clientes”.

O critério de avaliação de um Centro de Resultados deve reflectir não só os custos decididos por esse centro, mas também os proveitos por si gerados. Das várias hipóteses possíveis apresentamos as mais frequentes:

- Resultado do Centro de Resultados;
- Margem bruta;
- Margem de contribuição.

De entre estas advogamos a última. A **margem de contribuição** corresponde à diferença entre os proveitos directos e os custos directos de determinado objecto (no nosso caso Centro de Resultados).

Este critério revela o montante com que cada Centro de Resultados contribui para os resultados globais da organização. Incorpora todos os proveitos e despesas decididos pelo Centro de Resultados, pelo que evita a repartição dos custos indirectos. A preocupação não reside em saber “quem tem que os suportar” mas sim conhecer em que medida os vários centros contribuem para a sua cobertura.

## c) Centros de Investimento

Se o responsável de um Departamento Comercial tem poder de decisão apenas sobre a fixação do preço e das condições de desconto ele irá influenciar fundamentalmente os seus proveitos que se traduzem por um certo nível de vendas. Contudo, se ele pode negociar com os seus clientes as condições de pagamento, ou seja, o prazo de crédito a conceder, então as suas decisões não se vão repercutir apenas ao nível dos proveitos, mas também ao nível das dívidas dos clientes. Não é indiferente conceder aos clientes prazos de cobrança de 30 ou 60 dias, porquanto, no segundo caso, a empresa necessitará do dobro

de recursos para financiar o crédito concedido. Assim, se o responsável comercial tem poder de gestão sobre o crédito de clientes, ele não pode ser avaliado apenas em termos de resultados (proveitos-custos), mas também em função do nível de crédito originado, na medida em que este pode afectar consideravelmente os lucros da empresa.

Surge assim a necessidade de criar o Centro de Investimentos que se caracteriza por:

- O responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem não só em termos de custos e proveitos, mas também em **activos e/ou passivos**;
- O objectivo traduz-se no resultado que não será apenas a diferença entre os proveitos e custos por si gerados, mas também medido pelos activos e passivos por si gerados.
- Tendo como objectivos a realização de um resultado ponderado pelos activos e passivos por si gerados, o responsável orienta as suas decisões no sentido da melhoria desse resultado, procurando adequar os activos e os passivos ao nível das actividades do centro.

Em síntese, a principal diferença entre um Centro de Resultados e um Centro de Investimentos é que, este último é responsável por um conjunto de recursos da empresa que se traduzem financeiramente em termos de activos e passivos.

Num Centro de Resultados a avaliação do desempenho realiza-se pela diferença entre proveitos e custos (resultado, margem bruta ou margem de contribuição). Num Centro de Investimentos essa unidade de medida é insuficiente porque o responsável tem poder de decisão sobre certos meios que se traduzirão em **activos** (equipamentos, crédito sobre clientes, existências, etc.) e/ou **passivos** (crédito de fornecedores, etc.).

Sendo assim, o indicador de avaliação do desempenho de um Centro de Investimentos deve conter parâmetros que traduzam o impacto das decisões sobre o nível dos activos utilizados.

O estudo do critério de avaliação tem a ver fundamentalmente com:

- Tipo de activos que podem ser utilizados por um Centro de Investimentos;
- Critérios de avaliação tendo em atenção os resultados gerados e os activos utilizados;
- Formas e critérios de valorização/avaliação dos activos afectos a cada Centro de Investimentos.

A avaliação do desempenho de um Centro de Investimentos deve contemplar o cálculo do resultado e, tendo poder de decisão sobre o nível de activos e de passivos, estes não podem ser excluídos da “medida de avaliação” sem o que seria posta em causa a convergência dos objectivos locais e centrais.

Para integrar estes recursos no critério de avaliação, duas perspectivas têm vindo a ser seguidas pelas empresas, nomeadamente:

- Comparar a margem de contribuição gerada pelo centro com o nível de recursos utilizados. Corresponde na prática, à obtenção de uma **taxa de rentabilidade dos recursos afectos ao centro**:

$$\text{ROI (Return on Investment)} = \text{Margem de Contribuição} / \text{Activo Económico}$$

- Determinar o resultado ou margem gerada pelo Centro de Investimentos, depois de remunerados todos os recursos por si utilizados, inclusivamente o custo financeiro  $t(\%)$  atribuídos aos recursos utilizados pela empresa. Assim, a avaliação faz-se pelo resultado da **diferença entre a margem de contribuição e o custo financeiro dos activos geridos pelo Centro de Responsabilidade**:

$$\text{Margem de Contribuição} - t (\%) \times \text{Activo Económico}$$

### 5.3 Preços de Transferência Interna (PTI)

Numa estrutura organizacional baseada em Centros de Resultados e de Investimento, torna-se necessário definir uma forma de valorização das transferências de produtos e serviços entre centros fornecedores e clientes.

A definição de um sistema coerente de **preços de transferência interna** assume um papel relevante na tomada de decisão, na avaliação do desempenho do gestor e, consequentemente, na sua motivação e no desempenho global da empresa.

O preço de transferência interna, embora corresponda ao valor atribuído a cada unidade de produto ou serviço fornecido por um Centro de Resultados ou de Investimento a outros Centros de Responsabilidade, a sua fixação deve assentar nos seguintes pressupostos:

- Existe um produto ou serviço muito bem identificado e apto a ser fornecido;
- Existe mercado para esse produto (bem ou serviço), isto é, alguém interessado nele. Um cliente que tem necessidades e que, por isso, deve ser satisfeito;
- Existem condições de mercado, isto é um preço e respectiva forma de pagamento, (ou seja, o “vendedor” tem poder de decisão na escolha do seu “cliente” e este tenha poder de decisão na escolha da “fonte de abastecimento”);
- Existe liberdade de aprovisionamento por parte do cliente face às condições de mercado. Ambas as partes acordam nas condições de compra, isto é, o “fornecedor” está disposto a “vender” os seus produtos pelo valor unitário definido e o “cliente” a comprá-los pela mesma quantia. Ou seja o preço deve ser negociado e acordado entre as partes, em vez de ser imposto por um determinado órgão da hierarquia ou *staff* ou pela Direcção Geral;
- O comportamento dos gestores é afectado pelo nível de preços estabelecidos

Ou seja, um preço de transferência interno é o **valor unitário das transferências de produtos** (bens ou serviços) entre um “produtor” e um “utilizador” interno.

O desenvolvimento de um sistema de preços de transferência interna não pode ser encarada como um mero exercício académico, mas como um instrumento de gestão para canalizar as decisões dos gestores para a implementação da estratégia da empresa.

A fixação dum preço interno responde aos seguintes objectivos:

- Interesses estratégicos da empresa;
- Justeza na avaliação do desempenho dos gestores;

- Orientação das decisões no sentido dos objectivos locais e, consequentemente, globais.

Sendo assim, não se trata de valorizar todas as operações que ocorram internamente, mas **apenas aquelas que contribuam de forma positiva para os objectivos citados.**

Os PTI's devem ser fixados tendo como base, por ordem de interesse de preferência:

- **Preço de mercado**, sempre que exista um preço de mercado válido. Tal preço deverá ser ajustado tendo em conta as diferentes condições internas e externas em que se realizam as transacções;
- **Custo *standard***, caso não exista um preço de mercado conhecido à partida. O custo *standard* deve conter os custos directos relacionados com o produto (internos e externos). No caso dos Centros de Investimento deve incluir o próprio custo de capital.
- **Preços negociados**, sempre que existam circunstâncias especiais que motivem e justifiquem a fixação de um preço diferente do calculado com as bases anteriores.

**Rui Assis**  
**1996**