

CENTROS DE LUCRATIVIDADE: custos formadores do Lucro

Fabiano Leoratto Pozobon¹
Selia Gräbner²

RESUMO

A busca por um sistema que seja capaz de desmistificar o terrível acompanhamento dos custos em uma organização, foi o desencadeador para a criação do conceito dos Centros de Lucratividade, que é uma ferramenta gerencial. Esta tem a função de auxiliar o atendimento dos planos e metas traçadas pela organização. Com os Centros de Lucratividade será possível um melhor controle da meta global, direcionando as atenções, no caso de uma tendência de não se atingir o estabelecido, para o setor que está desperdiçando mais capital. Apesar de ser um instrumento de cobrança, este sistema trás os colaboradores para perto das metas da empresa. Estes terão incentivos e reconhecimento se bem souberem atuar no campeonato da busca pelos melhores resultados.

Palavra-chave: Centro de Lucratividade, Centro de Custo, Orçamento.

ABSTRACT

The search for a system, which is able to change the idea of cost, was the trigger, to produce the concept of "Profitability Centers", which is a managing mechanism. This aims at helping and attending the organization's plans and targets. With "Profitability Centers", a better control of global target

¹ Especialista em Controladoria pela Universidade Federal de Santa Maria.
E-mail: fabianolp@terra.com.br.

² Mestre em Controladoria - USP/SP e professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal de Santa Maria.

E-mail: selia@smail.ufsm.br

will be possible, directing attention, in case the target is not reached, to the sector that is wasting more money. Even being an employee control mechanism, this system brings its collaborators closer to the company's target. The employees who know how to play this Championship, will receive incentive and recognition.

Key Word: Profitability Center, Cost Center and Budget.

1. INTRODUÇÃO

A freqüente abordagem da redução dos custos e a conseqüente dilatação do lucro estão presentes no decorrer das décadas, não sendo assunto restrito de empresários e conferencistas da atualidade.

A economia de tempo e material representa lucro e aumento de salário. Quem pode fazer um serviço em uma hora e o faz em duas; quem mata o tempo em vez de produzir; quem dá dez passos em vez de oito necessários; quem espicha sua tarefa; quem se esconde atrás de uma porta; quem maltrata uma máquina; quem estraga uma folha de papel; quem perde um minuto que seja de trabalho lesa a empresa, e lesa, portanto, a si próprio. No fim do ano, a soma desses pequenos desperdícios representa muito. A empresa que consegue evitá-los habilita-se a beneficiar o público com melhoria de preços e ao operário com melhoria de paga.³

Esta busca pela eficácia, ou seja, focalização no objetivo desejado, buscando o resultado, faz com que as organizações despendam horas de análise do ambiente externo e interno para desenvolver sistemas que as torne mais eficientes.

Para isto, surge o controle, como ferramenta indispensável para este processo. "Controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção".⁴

Para tentar amenizar tais conflitos gerencias, traz-se o Centro de Lucratividade como uma forma de aliar o orçamento, os centros de custos e os centros de responsabilidade em um mecanismo capaz de potencializar a

³ Trecho de Monteiro Lobato, extraído do livro *Gerência da Qualidade Total* de Vicente Falconi Campos, publicado pela Fundação Christiano Ottoni, da Escola de Engenharia da Universidade de Minas Gerais, 1990, p. 15.

⁴ MARTINS, Elizeu. *Contabilidade de custos*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

lucratividade da empresa por meio de controles mais eficazes e menos burocráticos com uma conseqüente melhoria da remuneração dos colaboradores que se comprometerem a aceitarem tal desafio.

A melhoria da remuneração dos colaboradores será desencadeada através do aumento das responsabilidades coletivas para o alcance dos objetivos globais da organização. Assim, estimular-se-á a competitividade interna, não perdendo o foco do todo.

2. ALGUNS CONCEITOS

A busca de maior agilidade na tomada de decisões, aliada a necessidade cada vez maior de as empresas estarem pró-ativas ao mercado, faz com que haja uma maior delegação de poderes na organização. Isto é verificado com a tendência de descentralização do poder. Por outro lado, há a questão de como fazer para mensurar se as responsabilidades delegadas estão sendo devidamente aproveitadas para o crescimento da organização.

A *Accountability* é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder⁵. Dessa forma, o Centro de Lucratividade faz com que esta responsabilidade transforme-se em números. Maher⁶ enfatiza que responsabilizar os empregados por coisas que eles podem controlar faz com que eles concentrem a atenção nas coisas que podem influenciar, reduzindo seu risco.

Atualmente, há o conceito de que centro de lucro é um segmento de uma entidade que se responsabiliza tanto por receitas quanto por despesas⁷. Há também o conceito de que é uma unidade organizacional responsável por receitas e custos⁸. Isto pode ser exemplificado em matérias publicadas na Revista Exame em diferentes períodos:

⁵ NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implantação*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 17

⁶ MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 620

⁷ OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos, *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 119

⁸ MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.p. 618

No ano passado, quando a Nokia Telefones Móveis dividiu-se em nove pequenas unidades autônomas de negócios, a divisão levou ainda mais longe a capacidade de alocar o pessoal em áreas completamente novas, tais como entretenimento e produção de imagens. Todas as unidades recorrem à tecnologia básica e às técnicas de design do laboratório central de pesquisas da Nokia. O produto final das unidades é encaminhado a um grupo misto de operações e logística. Cada equipe tem um centro de lucros e perdas próprio com autonomia para criar um modelo específico de negócios, para realizar estudos avançados em marketing, pesquisa e desenvolvimento e para determinar a trajetória que o produto deverá seguir⁹.

A Pernambucanas opera hoje dentro do conceito de que cada loja é um centro de lucros. A matriz fornece o capital, o ponto, a marca, as mercadorias - e o gerente tem de produzir dar resultado. "Temos recursos sofisticados para que cada gerente trabalhe com autonomia", diz Souza. "Quanto mais ele poupa, mais ele ganha". Todos os gerentes da rede são remunerados de acordo com os resultados de suas unidades. Num setor marcado pela troca constante de funcionários, a Pernambucanas é uma exceção. A rotatividade na empresa é de apenas 2%¹⁰.

Partindo-se do conceito que lucro é a diferença positiva entre receita e despesa; ganhos e perdas¹¹, buscando-se então, um sistema que seja capaz de aumentar de forma sustentada a diferença entre as receitas e as despesas, os ganhos e as perdas, com o objetivo de ter uma maior lucratividade. Os Centros de Lucratividades que serão propostos nada mais são que a utilização dos conceitos de orçamento, centro de custos e de responsabilidade em um mesmo sistema que determinará o quanto a empresa estará lucrando, não com as vendas, mas sim com a diminuição dos custos e despesas anteriormente orçados.

Para ser posta em prática a idéia de Centro de Lucratividade ocorre a necessidade de relembrar alguns conceitos de orçamento, centro de custos e de responsabilidade.

3. ORÇAMENTO

⁹ WYLIE, Ian. O celular é apenas um pretexto - Por que a inovação é o verdadeiro negócio da Nokia. Revista Exame. São Paulo: Abril, 09/06/2003.

¹⁰ FURTADO, José Maria. Sobrevivente - Depois de atravessar anos de crises, a Casas Pernambucanas se manteve de pé e agora volta a crescer. Mas para se perpetuar terá de se reinventar. Revista Exame. São Paulo: Abril, 01/11/2000.

¹¹ Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Curso sobre contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 31

Imagine-se a idéia de recursos ilimitados para as empresas, fazendo com que estas não mais necessitem de planejamento e de orçamento, tornando-os irrelevantes para as organizações, uma vez que todas as necessidades das empresas fossem supridas com a entrada de mais recursos.

Infelizmente, a afirmativa acima não é verdadeira. Como se sabe, a correta alocação dos recursos é que determinará se a empresa será ou não uma campeã. Primeiramente pensem que para criar um novo produto, aumentar as instalações fabris ou distribuir mais dividendos aos sócios, existe a necessidade de a empresa saber onde captar o melhor recurso dentre as mais variadas fontes de financiamento e ser rentável ao mesmo tempo.

Por esses motivos, o orçamento vem a cada dia se tornando a forma mais eficaz para tornar a empresa líder, não só em custos, mas na utilização de todas as suas disponibilidades.

Resgatando a idéia de Sobanski¹² pode-se dividir o orçamento global de uma empresa em 10 peças contábeis distribuídas da seguinte forma: Orçamento de Vendas, Orçamento de Quantidades a Produzir, Orçamento de Matérias-Primas e Compras, Orçamento de Mão-de-Obra Direta, Orçamento das Despesas do Edifício, Orçamento dos Custos Indiretos de Fabricação, Orçamento das Despesas Comerciais e Administrativas, Orçamento do Ativo Permanente, Orçamento de Caixa e as Projeções das Demonstrações de Resultado.

Observa-se que estas peças são dependentes umas das outras em seqüência, sendo uma engrenagem que somente se movimentará se os dez “dentes” desta estiverem sincronizados com a missão, os objetivos e o planejamento de toda a organização. A seguir, uma sucinta definição de cada um deles, iniciando pelo Orçamento de Vendas.

Orçamento de Vendas: Esta peça é que desencadeará todo o processo orçamentário, de nada adianta prever o que poderá ser produzido se não houver mercado desejando o produto. É o mesmo que um chefe de família prever todos os gastos que “gostaria” de fazer durante o mês e depois sair desesperado para completar o que vier a faltar em relação ao salário. O correto é: partindo-se do salário deste chefe do lar, dimensionar o que este poderá

¹² SOBANSKI, Jaert J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 19

gastar. Esta previsão mencionada pode ser feita de várias formas entre elas, o mesmo autor destaca a apuração da tendência de vendas, as opiniões da equipe de vendas, as opiniões dos executivos, a análise da indústria, a análise correlacional e a abordagem múltipla. Cada uma destas ferramentas de mensuração tem vantagens e desvantagens, desde a praticidade de implantação e levantamento dos dados passando pelo custo de implantação de tal método.

Salienta-se ainda que neste orçamento, serão orçados as quantidades físicas a serem produzidas e o provável valor unitário dos produtos que serão comercializados no ano, com isto, a empresa conseguirá projetar, já computadas prováveis oscilações de preços a receita que a mesma auferirá no período.

Orçamento de Quantidades a Produzir: Baseado no orçado em vendas será definido o que será produzido. Nesta peça orçamentária, há que se levar em conta ainda a política de estoques da empresa, pois um mau dimensionamento poderá acarretar falta ou atraso na entrega dos produtos. Neste orçamento, tem-se apenas uma quantificação do volume a ser produzido. Cabendo aos orçamentos seguintes demonstrar o quanto estas unidades custarão.

Orçamento de Matérias-Primas e Compras: Baseado na quantidade que será produzida começa-se a dar um valor monetário as partes que a comporão. Nesta etapa do orçamento há a necessidade de também ser trabalhada a sistemática de estoques e a certeza de entrega dos insumos pelos fornecedores.

Orçamento de Mão-de-Obra Direta: Tendo-se o que será produzido parte-se para a elaboração das necessidades de pessoal para a produção anteriormente orçada. Leva-se em conta a sazonalidade da produção para não haver falta ou ociosidade de mão-de-obra.

Orçamento das Despesas do Edifício: Estas despesas geralmente são fixas independentes da produção, a princípio sofrerão oscilação quando houver uma mudança acentuada no nível de produção, que pode ocorrer por uma mudança significativa da taxa de câmbio, por algum tipo de conflito internacional, entre outros. Dentre elas destaca-se: Salários e encargos

trabalhistas dos supervisores, seguros, despesas com água, luz e esgoto, entre outras.

Orçamento dos Custos Indiretos de Fabricação: Este orçamento tratará de todos aqueles outros custos que incorrem na produção, porém não são facilmente quantificados aos produtos fabricados. O fato é que estes custos não podem ser desconsiderados, pois na acumulação total do ano, estes somatórios de desembolsos acarretarão na redução do lucro previamente orçado.

Orçamento das Despesas Comerciais e Administrativas: Assim como os outros orçamentos que envolvem despesas, estes não estarão inseridos nos custos dos produtos, mas sim estarão reduzindo o lucro bruto do período. Estas despesas comerciais e administrativas são originárias da comercialização dos produtos, sendo nas empresas comerciais identificadas com maior facilidade.

Orçamento do Ativo Permanente: Esta peça tratará de investimentos financeiramente relevantes que a empresa deseje fazer, tendo em vista que são praticamente em sua maioria irreversíveis estes processos. Existe a necessidade de se verificar a real viabilidade, além do retorno que trará para a organização, pois o impacto da imobilização de recursos além do suportável pode vir a acarretar a desestruturação dos outros orçamentos.

Orçamento de Caixa: “Este orçamento não é feito para se apurar o saldo de caixa, que já foi determinado anteriormente; o orçamento permite, sim, verificar se as movimentações de numerário geram excessos ou insuficiências em relação àqueles saldos”.¹³ No primeiro caso, os excessos serão aplicados no mercado financeiro de curto prazo, enquanto no segundo caso, haverá a necessidade de se programar com o agendamento de empréstimos para suprir esta falta. A correta mensuração desta peça orçamentária levará a empresa a economizar no que tange a captação de recursos, pois haverá uma maior folga para se negociar taxas de juros com as fontes fornecedoras de capital.

Projeções das Demonstrações de Resultado: Este orçamento final é a compilação de todos os outros, nele estando evidenciadas se as perspectivas da empresa são viáveis ou não. Este ponto é crucial para o fechamento do

¹³ SOBANSKI, Jaert J. *Prática de orçamento empresarial: um exercício programado*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 63

orçamento global da empresa, uma vez que se houver necessidade de alteração em alguma variável, terá que ser feita neste momento.

4. CENTRO DE CUSTOS E DE RESPONSABILIDADE

Ao sacrificar um recurso, a organização está incorrendo em um custo ou em uma despesa. Isto é um tanto quanto lógico, uma vez que há a necessidade de utilizar os recursos para poder estimular as obtenções de receita.

O centro de custo é uma unidade que a Contabilidade de Custos cria, dentro da organização, como um dos meios para obter dados e acumular custos¹⁴. O centro de custo pode não ser um centro de responsabilidade, uma vez que, estes centros servem para acumular custos indiretos ou administrativos, normalmente se dividindo nas mesmas unidades em que se divide a estrutura organizacional da empresa.

Para ficarem mais claro os conceitos acima, toma-se como exemplo uma indústria de móveis, que apresenta em seu organograma o setor de fabricação de camas. Neste setor, há várias equipes que trabalham com atividades específicas, como: corte, montagem, colagem e pintura. Assim, o Setor Camas será um centro de responsabilidade, enquanto que as atividades de corte, de montagem, de colagem e de pintura serão centros de custos.

Isto faz com que haja a possibilidade de ser rastreada a seqüência das responsabilidades delegadas, fazendo com que estas análises possam ser feitas verticalmente.

O que se busca com estes centros é poder transmitir responsabilidades para a equipe de colaboradores, pois estes procedimentos de formar pequenos módulos de estudos facilitam o planejamento, a execução e o controle das metas organizacionais previamente estabelecidas.

5. CENTRO DE LUCRATIVIDADE

Os centros de lucratividade de uma empresa surgirão, como já foi mencionado anteriormente, da fusão do orçamento com os centro de custos e os centros de responsabilidade.

¹⁴ LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos – planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 491

Tenha como um simples exemplo o Centro de Lucratividade – Materiais de Expediente: Neste Centro de Lucratividade, que está contido no Orçamento das Despesas Comerciais e Administrativas, o seu responsável terá uma quota de gastos que poderá dispor, especificado pelo orçamento, que contribuirá, caso este seja atingido, para o alcance da meta de lucro anteriormente estabelecida nas Projeções das Demonstrações de Resultado, que é o agrupamento de todos as outras peças orçamentos individuais. Dessa forma, caso o responsável deste centro específico supere a sua meta (neste caso, superar é não alcançar os gastos pré-estabelecidos) este estará contribuindo para que a lucratividade da empresa seja maior em relação às primeiras previsões.

Ressalta-se que esta análise individual por Centros de Lucratividade fará com que o controlador da organização saiba evidenciar quem e quais são os departamentos e as seções que estão consumindo mais recursos que o orçado.

O apresentado acima reflete em parte o que Maher¹⁵ refere-se em seu livro a respeito de como o orçamento se encaixa na cadeia de valor.

O orçamento afeta todas as áreas da cadeia de valor – de pesquisa e desenvolvimento a serviços ao cliente. Visto que o objetivo é maximizar as que adicionam valor e minimizar as que não adicionam, o orçamento pode ser utilizado como instrumento de incentivo para que os empregados procurem atingir esse objetivo. O orçamento representa elemento essencial na manutenção da companhia na direção correta, ao longo de toda a cadeia de valor; é um instrumento por meio do qual a administração transmite suas idéias.

Uma das formas de tornar mais eficaz esta busca por estratégias de melhores resultados é a utilização do *Balanced Scorecard* (BSC)¹⁶, que é a tradução de estratégias em ação, ou seja, a razão de ser do BSC é tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundi-los por todos os níveis da organização. Isto fará com que os colaboradores, independentemente do grau de responsabilidade que exerçam possam visualizar e mensurar tanto as metas individuais quanto às coletivas traçadas.

¹⁵ MAHER, Michael. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 603

No caso dos Centros de Lucratividade, esta difusão será um dos motores que moverá este processo, uma vez que estimulará o colaborador, se bem liderado pela alta administração, a participar do campeonato da busca pelos melhores resultados, neste caso, o melhor resultado será o menor custo e provável maior lucro.

A concepção do campeonato da busca pelos melhores resultados criará equipes que disputarão entre elas, buscando o sucesso da empresa e por conseqüência melhor remuneração e reconhecimento dos mais eficazes. Vale salientar que o foco em todos os centros da organização para a superação das metas, não pode ser mais importante que a otimização de todos os processos da empresa, nunca se perdendo a compreensão do todo, sob pena de no futuro inviabilizar a organização.

Os Centros de Lucratividades estimularão o surgimento de organizações descentralizadas, uma vez que o responsável por este ou aquele centro terá não só a obrigação, mas o direito de agir em prol da organização. Isto ocorre devido à congruência de objetivos, pois a remuneração estará atrelada tanto ao desempenho individual, quanto ao coletivo.

“O ato de avaliar, entendido num sentido genérico, é inerente à própria natureza humana; é o exercício da análise do julgamento sobre situação que exija uma apreciação de fatos, de idéias, de objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada”.¹⁷

A situação desejada citada acima, no caso dos Centros de Lucratividade, nada mais é que o alcance das metas dos gastos, pois estas determinarão o resultado esperado nos orçamentos demonstrado, mais especificamente, pelas Projeções das Demonstrações de Resultado.

Uma forma de se por em prática a ferramenta dos Centros de Lucratividade é determinar, por meio das projeções de quanto será o lucro orçado. Suponha-se que tenham sido R\$ 100.000,00 as projeções e que a equipe de colaboradores da empresa tenha atingido tal resultado. Deste ponto em diante é que os formadores dos times adquirirão o direito de estarem recebendo uma remuneração extra pelo desempenho, desde que esta

¹⁶ OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos, *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 155

ultrapasse o total de lucratividade anteriormente orçado pelas Projeções das Demonstrações de Resultado.

Imagine-se que o Centro de Lucratividade “A” tivera uma meta de R\$ 30.000,00, realizando R\$ 25.000,00 de gastos efetivos. Destes R\$ 5.000,00 (R\$ 30.000,00 - R\$ 25.000,00) que ajudaram a formar o lucro real da empresa, caberá aos funcionários, por exemplo, 10%, que é igual a R\$ 500,00 (R\$ 5.000,00 x 10%). Os colaboradores caso tenham atingido um lucro, no período, superior a R\$ 100.500,00 poderão repartir esta gratificação.

Tenha-se em mente a hipótese de mais de um centro de lucratividade ter superado a meta lançada para o período. Além do centro de lucratividade “A” que contribuiu para o lucro em R\$ 5.000,00, o centro de lucratividade “B” tenha economizado outros R\$ 4.000,00 e o centro “C” contribuído com mais R\$ 1.000,00. Desta forma, o total que teria que ser distribuído entre os colaboradores seria de R\$ 500,00 (R\$ 5.000,00 x 10%) para o centro “A”, R\$ 400,00 (R\$ 4.000,00 x 10%) para o centro “B” e R\$ 100,00 (1.000,00 x 10%) para o centro “C”, totalizando uma remuneração extra à equipe de R\$ 1.000,00.

Porém, se estes R\$ 1.000,00 forem distribuídos, a empresa não atingirá sua meta, pois o lucro será de R\$ 99.500,00 (R\$ 100.500,00 – R\$ 1.000,00). Assim, o limite para distribuição dos resultados será o quanto a empresa globalmente conseguir superar o lucro orçado, neste caso, R\$ 500,00 (R\$ 100.500,00 – R\$ 100.000,00). Para definir o quanto caberá de extra para cada centro de lucratividade, bastará fazer-se a proporcionalidade de contribuição no resultado final de cada um dos centros. Neste caso será de 50% (R\$ 500,00 / R\$ 1.000,00) para o centro “A”, 40% (R\$ 400,00 / R\$ 1.000,00) para o centro “B” e 10% (R\$ 100,00 / R\$ 1.000,00) para o centro “C”. Desta forma, os responsáveis pelo resultado receberão aquilo que efetivamente tiver superado a meta global da empresa.

Este processo, do acompanhamento do desempenho dos colaboradores por meio dos Centros de Lucratividade, demanda um comprometimento muito grande de toda a organização, começando por quem a comanda. Este é um dos motivos por que muitos programas, passando pelos programas de qualidade, aos programas de segurança no trabalho fracassam. A falta de um

¹⁷ FIPECAFI. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. Coord. Armando Catelli. São Paulo: Atlas, 1999. p. 188

pulso forte e carismático que leve o programa à frente é determinante para o sucesso da empreitada.

O aconselhável seria que cada um dos responsáveis pelos Centros de Lucratividade fosse encarado como “Dono” do centro. Além disso, aconselha-se ainda que o Centro de Lucratividade leve o nome do seu responsável, para que o ciclo do comprometimento se feche. Assim, no exemplo da fábrica de móveis já citado, haveria o Centro de Lucratividade “Cama do João”, Centro de Lucratividade “Colagem do Luiz”, assim por diante.

Os sistemas atualmente utilizados apresentam uma abordagem parcial dos custos, sendo aplicados quase na totalidade na mensuração dos produtos, deixando as atividades não relacionadas à produção desprovidas de análise. Muitas vezes não é conhecida a quantia de recursos empregada para a entrega de um determinado produto, assim, arbitra-se um valor com o intuito de se realizar uma análise aproximada. A falta de análise gerará uma má informação que em muitos casos é pior do que nenhuma. Não rara é preferível deixar de se ter um dado do que tê-lo errado, principalmente se nele os dirigentes da organização acreditarem.

Com relação às informações prestadas ao preenchimento dos dados dos Centros de Lucratividade, nunca é pouco ressaltar que informações errôneas ou alocações em Centros de Lucratividade errados irão desestruturar a análise, mesmo que seja sabido que no final o lucro será o mesmo para a organização.

Pode-se pensar no porquê da desestruturação da análise se não haverá mudança no resultado final da organização. Isto ocorrerá, pois haverá uma sobrecarga em um determinado centro, prejudicando o seu “Dono”. Neste momento, a figura do *Controller*, que já participou de toda a implantação do projeto, é decisiva para dar a credibilidade ao processo. Colaboradores insatisfeitos por más alocações, com certeza se tornarão futuros sabotadores de todo o mecanismo. Estas sabotagens podem ser feitas através de lançamentos em desacordo com o padrão, como, por exemplo, rateio de algum tipo de custo. Para se tentar detectar e minimizar estas oscilações, tanto no orçamento, quanto na execução e no controle é necessário ter-se como parâmetro outras empresas que estejam ativas no mesmo setor e no mesmo grau de atividade, com o intuito de se criar padrões de comparação.

6. CONCLUSÃO

Em suma, o que se buscou foi uma forma de melhor conviver com a variável "custo" que está presente em todas as organizações, podendo esta ser de grande ou de pequeno porte, bem ou mal administrada. A certeza que todas têm é que independente de receitas, ao final de cada mês o implacável custo estará presente nas demonstrações do resultado, reduzindo o lucro a ser alcançado, não importando a receita obtida pela empresa.

Encara-se como um grande tanque de lavar roupa a organização, sendo a torneira a receita e o ralo os custos. Assim, por maior diâmetro que tenha a torneira, está nunca conseguirá encher o tanque se o ralo tiver uma capacidade de escoamento maior. Por outro lado, se o ralo estiver fechado, mesmo com a torneira gotejando, este tanque será cheio.

A competição sugerida pelos Centros de Lucratividade não deve ser encarada como danosa e nociva aos colaboradores, uma vez que, busca-se a integração entre os colegas, sendo esta fundamental, pois receberão por aquilo que produzirem e não desperdiçarem. Este tipo de esforço que se quer dos funcionários vai ao encontro das palavras de Monteiro Lobato: "Trabalhem, pois, com amor e boa vontade, conscientes de que somos um organismo capaz de ir ao infinito, se todas as células cooperarem em harmonia para o fim comum. Podemos nos transformar numa empresa que nos orgulhe a todos - e a todos beneficie cada vez mais. Para isto, o meio é a preocupação constante de produzir com o mais alto rendimento em perfeição e presteza".¹⁸

Além disso, é interessante ressaltar que o Centro de Lucratividade é uma ferramenta gerencial e não contábil. Os lançamentos e os dados podem sofrer modificações estruturais, pois o objetivo maior é o atendimento da organização.

Claro que quanto mais parecida estiver a contabilidade formal da gerencial, com relação à estrutura e nomenclatura, menor trabalho será exigido para montagem dos relatórios.

¹⁸ Trecho de Monteiro Lobato, extraído do livro *Gerência da Qualidade Total* de Vicente Falconi Campos, publicado pela Fundação Christiano Ottoni, da Escola de Engenharia da Universidade de Minas Gerais, 1990, p. 15.

O Centro de Lucratividade tenta acabar com os cortes de custos não inteligentes. Busca-se reduzir custos não paliativa e momentaneamente, como um simples e muito utilizado: “enxugamento do quadro funcional”. Imagine esta seqüência desastrosa de acontecimentos: A empresa reduz o quadro de funcionários, contrata mão-de-obra barata, começa a ter reclamação da qualidade do produto, conseqüentemente o custo do pós-venda tenderá a aumentar, para não prejudicar o lucro a empresa demitirá mais e este ciclo se tornará uma espiral negativa que puxará cada vez mais a empresa para baixo.

Por fim, os Centros de Lucratividade é uma ferramenta gerencial que atuará decisivamente no controle do desempenho da organização, através da competição interna das diferentes equipes da organização. Desta competição surgirão colaboradores mais reconhecidos e gratificados, além de a empresa ter um aumento sustentado do incremento do lucro.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerência da qualidade total**. Minas Gerais: Fundação Christiano Ottoni, 1990.

FIPECAFI. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Coord. Armando Catelli. São Paulo: Atlas, 1999.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso sobre contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FURTADO, José Maria. *Sobrevivente - depois de atravessar anos de crises, a Casas Pernambucanas se manteve de pé e agora volta a crescer. Mas para se perpetuar terá de se reinventar*. **Revista Exame**. São Paulo: Abril, 01/11/2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos – planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implantação**. São Paulo: Atlas, 1993.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos, **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOBANSKI, Jaert J. **Prática de orçamento empresarial: um exercício programado.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

WYLIE, Ian. O celular é apenas um pretexto - Por que a inovação é o verdadeiro negócio da Nokia. **Revista Exame.** São Paulo: Abril, 2001.