

SISTEMA DE CONTROLE EM ESTRUTURAS MATRICIAIS

Átmo de Souza Coutinho

Aluno do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na UERJ

INTRODUÇÃO

As empresas, atualmente, vivem sob pressões constantes. De um lado, buscam produtividade e capacidade suficiente para atender aos seus clientes com preço, tempo e qualidade aceitáveis. Por outro lado, têm de apresentar bons resultados aos seus proprietários, tendo em vista a escassez de capital para aplicação e os riscos crescentes inerentes aos negócios. Assim sendo, surge uma necessidade muito grande de constantes aprimoramentos das técnicas de gestão e práticas administrativas. O rigoroso acompanhamento das atividades organizacionais diz respeito, diretamente, à forma através pela qual as organizações são estruturadas e seus respectivos sistemas de mensuração e controle.

A finalidade principal da estrutura organizacional e do sistema de controle é garantir a margem de lucro que remunera os proprietários, no caso de empresas privadas, ou alcançar um resultado financeiro compatível com o previsto no orçamento, no caso das empresas públicas. O não retorno do investimento realizado pode levar à própria dissolução do negócio.

ESTRUTURAS ORGANIZACIONAIS

A Teoria da Administração apresenta, em termos conceituais, diversos tipos de

estruturas organizacionais, tendo cada uma características específicas, mas nem sempre fáceis de serem encontradas na realidade empresarial. Entretanto, verificando a literatura, podem ser identificados alguns tipos básicos:

Os tipos básicos de estruturas organizacionais

Em função das próprias características de cada organização, elas terão estrutura própria, individual e específica. A estrutura é reflexo de uma organização formal que consiste num conjunto de encargos, e espera-se que os membros da organização atuem, coerentemente com o sistema racional destes encargos. A estruturação de uma organização é um meio utilizado para o atingimento de objetivos com a minimização de esforços e a maximização de resultados. Neste item, além de caracterizar, de forma resumida, alguns modelos de estrutura, é feito um maior detalhamento da estrutura matricial, uma vez que integra o objeto de estudo deste trabalho.

Estrutura linear

Chiavenato afirma que

É a estrutura organizacional baseada na autoridade linear. A

autoridade linear é uma decorrência do princípio da unidade de comando: significa que cada superior tem autoridade única e absoluta sobre seus subordinados e que não a reparte com ninguém.³⁵

O papel de cada ocupante de cargo é rigorosamente definido, e cada subordinado presta contas somente ao seu superior imediato. A autoridade é mantida em linha reta, sempre em *top-down*, ou seja, dos níveis hierárquicos mais altos para os mais baixos. São características deste tipo de estrutura, dentre outras, a disciplina rígida e a precisa delimitação de responsabilidades.

Estrutura funcional

Este tipo de estrutura é baseado no princípio da especialização das funções para realização das tarefas. As funções consideradas grandes são decompostas, através da divisão do trabalho, para que se obtenham funções mais simples. Para Stoner e Freeman,

é a forma de departamentalização na qual todas as pessoas engajadas numa atividade funcional, como marketing ou finanças, são agrupadas numa mesma unidade.³⁶

Os chefes limitam-se a comandar os seus subordinados em assuntos que correspondam às suas especializações. São características da estrutura funcional, dentre outras, a promoção do aperfeiçoamento e da especialização e o trabalho em equipe.

Estrutura matricial

A estrutura funcional mostrou-se imprópria para atividades integradas, ou seja, atividades que exigem interação entre diversas capacidades funcionais. Para Motta,

entre as estruturas imaginadas e criadas para satisfazer às novas necessidades, quais sejam: tecnologia muito complexa, especialização crescente, criatividade e interdependência, a que está se difundindo mais rapidamente é a chamada estrutura matricial.³⁷

A estrutura matricial é, então, uma estratégia de enfrentamento dos problemas atuais das organizações. A figura 1 ilustra este tipo de estrutura.

Para Chiavenato³⁸, a utilidade da estrutura matricial está vinculada à existência de três condições fundamentais e simultâneas. São elas:

- a) Pressão externa para se focalizar a tarefa de forma dual - A fim de atingir os objetivos organizacionais, pessoas e recursos são agrupados em diferentes unidades. Os limites formais de cada unidade são claramente estabelecidos, um chefe é designado para cada uma delas, e a tarefa total da organização é dividida por todas as unidades. Os profissionais de cada unidade desenvolvem seus modos próprios de trabalhar e de se relacionar entre si.

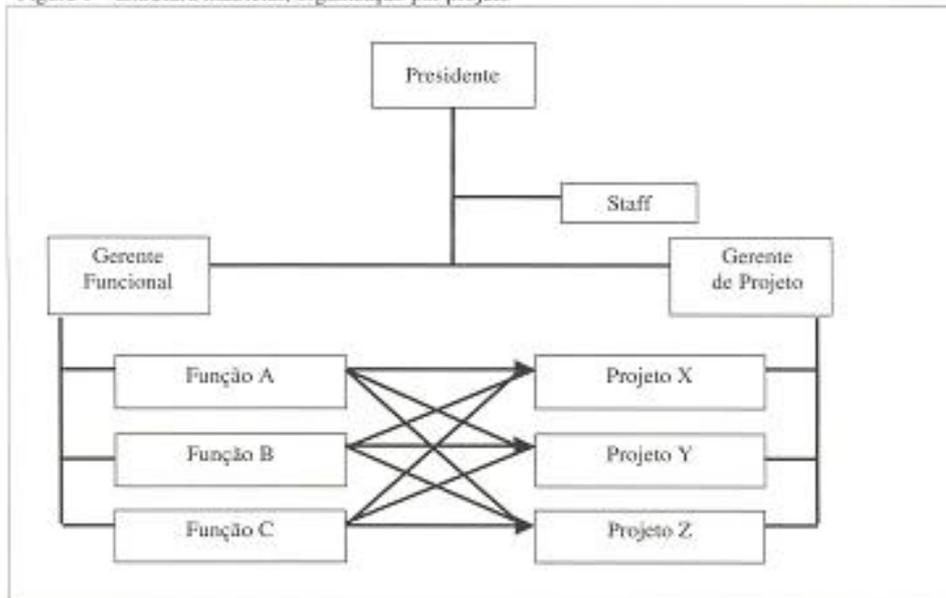
³⁵ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresa: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p.46.

³⁶ STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995, p.223.

³⁷ MOTTA, Fernando C. P. *Teoria geral de administração*. 16.ed. São Paulo: Pioneira, 1991, p.124.

³⁸ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p.412.

Figura 1 – Estrutura matricial; organização por projeto



Fonte: Anthony, Robert N., Govindarajan, Vijay, *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p.60.

b) Pressão para uma grande capacitação de processar informações - Um indivíduo isolado não tem capacidade de desempenhar todo o trabalho organizacional. A fim de viabilizar sua execução, uma rede de encargos é estabelecida. O funcionamento coordenado dessa rede só é possível mediante uma cadeia de comunicação entre os diversos profissionais. Ao envolver um grande contingente de pessoas, o sistema de comunicações, que viabiliza uma tarefa, torna-se custoso, pela intensidade de recursos utilizados. As pessoas são reunidas em grupos ou equipes, e canais de comunicação são projetados, para minimizar os custos do aparato de comunicação. São três os fatores que demandam maior capacidade de processamento em uma organização:

- incerteza ambiental: no caso de haver mutações e imprevisibilidade das demandas externas impostas à organização;

- complexidade organizacional: diretamente proporcional à complexidade das tarefas organizacionais desempenhadas;

- interdependência entre pessoas e grupos: necessidade de coordenação de muitos indivíduos ou grupos para se atingir respostas satisfatórias aos eventos.

c) Pressões para uso compartilhado dos recursos, atingindo a economia de insumos e a elaboração de sistemas de trabalho mais otimizados, a fim de obter ganhos na relação custo/benefício e economias de escala.

A estrutura matricial, por sua própria natureza, é a que propicia o maior número de conflitos dentro da estrutura, uma vez que, a quantidade de relacionamentos entre as gerências é muito maior que nos outros tipos de estrutura organizacional. A alta administração deve garantir que todas as decisões relevantes

sejam tomadas, buscando acompanhar o resultado dessas decisões e mediando eventuais conflitos através da delimitação do grau de autoridade que os diferentes gerentes devem possuir.

ESTRUTURA MATRICIAL E EMPRESAS DE ESTRUTURA COMPLEXA

As organizações que produzem ou vendem grande variedade de produtos diferentes também podem utilizar a estrutura matricial. Chiavenato afirma que:

Quando a empresa é "multiproduto" ou "multiserviços", a tecnologia e a economia podem não recomendar a separação das instalações ou da força de vendas para cada produto: a única maneira de assegurar elevado grau de responsabilidade pelo lucro é sobrepor, de alguma maneira, um gerente de produto com responsabilidade pelo lucro de um dado produto ou linha de produtos com gerentes funcionais que administram os recursos da empresa através de seus departamentos.³⁹

Nesse caso, existem gerentes de produtos ou de grupos de produtos, sendo responsáveis pelo desempenho dos mesmos. Estes gerentes se relacionam com várias áreas funcionais que têm relação com o produto, tais como vendas, crédito e outras. A figura 2 ilustra esta situação.

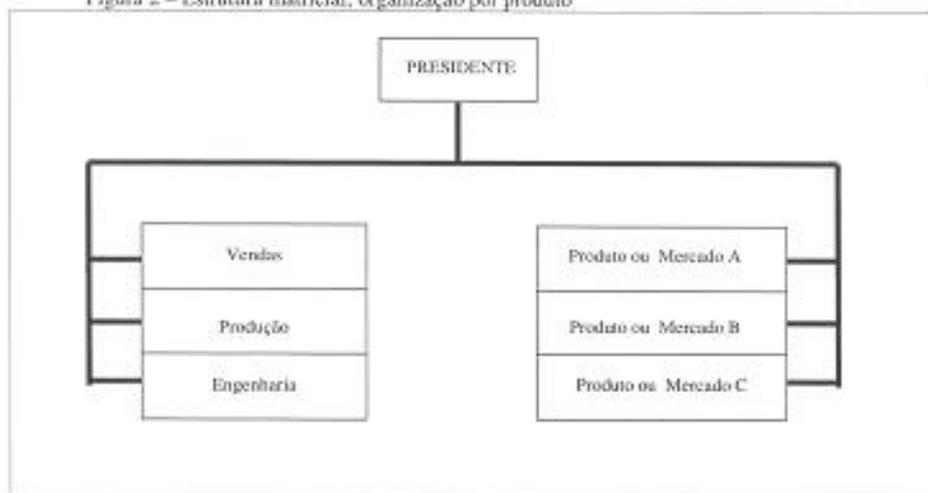
Ainda, segundo Chiavenato, além da organização por produto ou por projeto, outras dimensões podem ser agregadas:

Uma terceira dimensão de matriz é a superposição de um gerente de mercado ou gerente de linhas de produto sobre os departamentos de produto e o funcional. O acréscimo de uma terceira dimensão na matriz introduz uma abordagem mais ampla do gerente de mercado por exemplo.⁴⁰

³⁹ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p.416.

⁴⁰ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p.417.

Figura 2 – Estrutura matricial: organização por produto



Fonte: CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p.416.

A estrutura matricial, devido à sua própria natureza, também favorece a descentralização do processo decisório, gerando formas participativas ou de influência dos diversos profissionais envolvidos nas decisões.

A DESCENTRALIZAÇÃO DA DECISÃO

Na medida em que as organizações se expandem, a complexidade das suas atividades aumenta, e a descentralização passa a ser uma necessidade cada vez maior. A estrutura centralizada de decisão consiste num comando central que concentra, em si mesmo, toda a tomada de decisão e o estabelecimento de relações de controle verticais e hierárquicos. Entretanto, segundo Scanlan

À medida que as organizações se tornam mais complexas, tem havido uma contínua busca de métodos de administração que aumentam a flexibilidade organizacional e, ao mesmo tempo, maximizam as

contribuições individuais em todos os níveis da estrutura. Um dos métodos desenvolvidos foi a descentralização.⁴¹

Para Kaplan e Atkinson⁴², os fatores que demandam a necessidade de descentralização são:

a) Ambiente da organização – seleção e acompanhamento de variáveis-chave do ambiente organizacional com o objetivo de antecipar impactos ou permitir ações corretivas mais rápidas;

b) Especialização da informação – não existe possibilidade de compartilhamento de todas as informações da organização com a

⁴¹ SCANLAN, Burt K. *Princípios de administração e comportamento organizacional*. São Paulo: Atlas, 1979, p. 203.

⁴² KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. 2.ed. Singapore: Prentice Hall International Editions, 1989, p. 87.

administração central). Os gerentes dos níveis inferiores, por observação e experiência, desenvolvem habilidades específicas em seus níveis. Muitas dessas observações são muito difíceis de quantificar, ou até mesmo verbalizar; seria muito caro e difícil transmitir todas estas informações aos níveis mais altos;

c) Respostas rápidas - com a permissão de se tomar a decisão no local da operação, a resposta para condições inesperadas é muito mais rápida do que se tivesse de esperar pela decisão do poder central;

d) Preservação do tempo da administração central - o tempo da administração central deve ser reservado para as decisões estratégicas e de maior importância. A quantidade de decisões nos níveis inferiores é muito grande e sobrecarregaria totalmente a cúpula da organização com decisões de menor importância;

e) Complexidade computacional - ainda que houvesse possibilidade de centralizar todas as decisões, seria inviável computá-las de forma ótima. As operações excessivamente complexas, praticamente, impossibilitam a utilização racional de métodos para suas soluções. Em um ambiente de muita incerteza, as simplificações e a heurística de soluções necessárias para que se tome decisão de forma centralizada levariam a soluções qualitativamente inferiores àquelas tomadas de forma descentralizada.

f) Treinamento dos gerentes de base - os gerentes de base são potenciais futuros administradores estratégicos. A descentralização promove o treinamento destes profissionais, possibilitando uma seleção dos mesmos através de seus desempenhos nas funções de níveis inferiores. Sem a liberdade para decidir na base, os gerentes seriam limitados a implementar somente o que foi planejado pela administração central;

g) Motivação dos gerentes de base - limitar os gerentes a simples implementação e acompanhamento de decisões determinadas pela alta administração faz com que estes profissionais tenham tendência a perder a identificação com seu trabalho e não permite que demonstrem os seus talentos. É extremamente importante para a empresa que os gerentes tenham alguma ambição e comprometimento com seu trabalho. (1989, p.87)

A descentralização oferece, em resumo, algumas vantagens às organizações que a adotam. Ainda segundo Scanlan, *a grande organização dividida em unidades operacionais menores ganha as vantagens de tornar-se artificialmente pequena: flexibilidade, controle mais rigoroso e capacidade de decidir com maior rapidez*⁴³. Chiavenato ressalta que *a medida que ocorre a descentralização da autoridade, torna-se indispensável a centralização do controle ao nível institucional da empresa*.⁴⁴

CONTROLE DO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL

Segundo Chiavenato, a administração cria mecanismos de controle para acompanhar todas as operações da organização, sendo os controles usados para:

1 - Padronizar o desempenho, através de inspeções, supervisão, procedimentos escritos ou programas de produção;

2 - Proteger os bens organizacionais de roubos, desperdícios e abusos, através da exigência de registros escritos, procedimentos de

⁴³ SCANLAN, Burt K. - *Princípios de administração e comportamento organizacional*. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1979, p. 206.

⁴⁴ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 620.

auditoria e divisão de responsabilidades;

3 - Padronizar a qualidade de produtos ou serviços oferecidos pela empresa, através de treinamento de pessoal, inspeções, controle estatístico de qualidade e sistemas de incentivo;

4 - Limitar a quantidade de autoridade que está sendo exercida pelas várias posições ou pelos níveis organizacionais, através da descrição de cargos, diretivas e políticas, regras e regulamentos e sistemas de auditoria;

5 - Medir e dirigir o desempenho dos empregado através de sistemas de avaliação do desempenho do pessoal, supervisão direta, vigilância e registros incluindo a informação sobre produção por empregado ou perdas com refugo por empregado, etc.;

6 - Como meios preventivos para o atingimento dos objetivos da empresa, através da articulação de objetivos em um planejamento, uma vez que os objetivos ajudam a definir o escopo apropriado e a direção do comportamento dos indivíduos para o alcance dos resultados desejados.⁴³

O controle organizacional

Stoner e Freeman dizem que *administrar é o processo de planejar, organizar, liderar e controlar o trabalho dos membros da organização, e de usar todos os recursos disponíveis da organização para alcançar os objetivos estabelecidos*.⁴⁴ Desta forma, onde houver administração, deve haver controle. A evolução das organizações fez com que o controle se tornasse uma função cada vez mais complexa, e tendo por base um enfoque sistêmico para as organizações, há a necessidade de se construir um sistema de

controle. Para Chiavenato, *o controle propicia a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial obtida a partir do planejamento, da organização e da direção*.⁴⁵

A função de um sistema de controle é, através de medidas exatas e padrões de desempenho, não somente avaliar resultados passados, mas, também, fornecer melhores meios para um planejamento mais seguro de futuras atividades. Sanvicente e Santos acrescentam que:

(...)a função de controle não se esgota no acompanhamento puro e simples, como também envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento do tido como desejável ou satisfatório.⁴⁶

A implementação da atividade do sistema de controle se dá através de um processo, dito processo de controle. Chiavenato⁴⁷ estabelece quatro fases distintas deste processo:

- a) estabelecimento de padrões de desempenho;
- b) mensuração do desempenho real;
- c) comparação do desempenho real com os padrões estabelecidos e análise das variações; e
- d) ação corretiva, caso necessário.

Para Martins, ao se estudar a implantação de sistemas de controle, deve-se considerar que

⁴³ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 605.

⁴⁴ STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995, p. 4.

⁴⁵ CHIAVENATO, Idalberto. *Op. cit.*, p. 595.

⁴⁶ SANVICENTE, Antônio Zoratto, SANTOS, Cebo da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983, p. 22.

⁴⁷ CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 605.

(...) a informação é generosamente cara. Cara porque consome tempo para ser obtida, tempo, às vezes, para ser processada e tempo para ser lida. Consome horas desde os setores mais baratos até a Alta (e cara) Administração⁵⁰.

Em um sistema de controle é importante a relação custo/benefício.

Qualquer que seja o tipo de empreendimento, segundo Stoner e Freeman, as informações recebidas são avaliadas a partir de quatro fatores:

1. Qualidade da informação. Quanto mais precisa a informação, maior sua qualidade e com mais segurança os administradores podem contar com ela no momento de tomar decisões. Porém, em geral o custo de se obter informações aumenta à medida que cresce a qualidade desejada.(...).

2. A oportunidade da informação. Para um controle eficaz, a ação corretiva deve ser aplicada antes de ocorrer um desvio muito grande do plano ou do padrão.(...).

3. Quantidade de informação. Dificilmente os administradores podem tomar decisões precisas e oportunas sem informações suficientes. Contudo, os administradores são frequentemente inundados por informações irrelevantes ou inúteis. (...).

4. Relevância da informação. De modo semelhante, a informação que os administradores recebem deve ter relevância para suas responsabilidades e tarefas.⁵¹

Mensuração de resultados

Para Chiavenato:

A eficácia de um sistema de controle depende da informação imediata a respeito dos resultados passados, transmitidas às pessoas que têm poder para gerar mudanças. A unidade de medida deverá estar de acordo com o padrão predeterminado e deverá ser expressa de forma que facilite uma simples comparação.⁵²

Horngren afirma que:

Em termos ideais, as organizações são estruturadas por altos administradores que subdividem as atividades e determinam uma hierarquia de administradores que supervisionam uma esfera predeterminada de atividades e que têm uma certa liberdade de ação para tomar decisões nesta esfera. Esta delegação de decisões é, geralmente, acompanhada por algum tipo de contabilidade por responsabilidade.(...) A contabilidade por responsabilidade enfatiza uma grande lição tanto para administradores quanto para contadores – quer dizer, o comportamento dos administradores é, com frequência, muitíssimo influenciado pela forma pela qual seu desempenho é medido.(...)⁵³

Entre outras diferenças, as unidades de uma organização diferem pela maneira segundo a qual podem ser controladas devido à natureza de seus resultados e à autonomia dada aos seus gerentes, principalmente quanto à aquisição dos

⁵⁰ MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1987, p. 354

⁵¹ STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995, p. 489.

⁵² CHIAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994, p. 608.

⁵³ HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985, p. 188.

insumos, à organização das operações e à disposição do resultado final. Todas essas variações levaram à criação de diversos tipos de mensuração quantitativa para, com mais precisão, refletirem o resultado das diversas unidades.

Segundo Anthony:

Um centro de responsabilidade é 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: centros de receita, centros de custo, centros de lucro e centros de investimento.⁵⁴

Em seguida, será feito um breve resumo de cada um dos tipos.

Centro de receita

Segundo Anthony e Govindarajan, *em um centro de receitas, as saídas são mensuradas em termos monetários, mas as entradas não o são. Estes centros de responsabilidade são, usualmente, partes da organização de marketing*⁵⁵. O centro de receita existe com a finalidade de organizar atividades de *marketing*. Normalmente, um centro de receita adquire produtos de uma divisão fabril e é responsável pela venda e distribuição desses produtos. Se a decisão de preço estiver sob a responsabilidade do centro de receita, é ele o responsável pela receita bruta da unidade. Caso a decisão de preço seja tomada fora do centro de receita, o gerente da unidade é responsável pelo volume físico sob sua custódia e pelo *mix* de vendas. Existem vários métodos quantitativos para auxiliar na avaliação do centro de receita. Esses métodos permitem um estudo das variações no

nível das atividades de vendas causadas por mudanças mercadológicas, tais como: tamanho e participação no mercado, *mix* de produtos e outras.

Centro de custo-padrão

Podem ser utilizados 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, tais como unidades de operações fabris e/ou unidades que realizam operações repetitivas que permitam relacionar insumos e resultado. *As saídas multiplicadas pelo custo-padrão de cada unidade produzida representa o quanto o produto final "deve" custar*⁵⁶.

Em geral, os gerentes de unidades controladas por centro de custo-padrão não são responsáveis por variações no nível de atividades de seus centros, mas pela eficiência com a qual atendem à demanda externa, desde que tal demanda esteja dentro da capacidade de produção do centro. A eficiência é medida pela quantidade de insumos consumida para promover o atendimento de determinado nível de demanda. Não cabe, aos gerentes das unidades assim controladas, o estabelecimento de preço de seus produtos. Logo, estes gerentes não têm responsabilidades por receitas ou lucros.

Centro de custo discricionário

Hornigren afirma que *os custos discricionários podem não ter qualquer relação particular com o volume da atividade*⁵⁷. Os centros de custos discricionários são recomendados para controlar unidades que produzem resultados não mensuráveis em termos financeiros ou para as unidades que

⁵⁴ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p.47.

⁵⁵ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Op. cit.*, p.47.

⁵⁶ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Op. cit.*, p.113.

⁵⁷ HORNIGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985, p. 163.

apresentam uma fraca relação entre os recursos dispendidos e os resultados obtidos. Exemplos do uso dessa forma vêm, em geral, das áreas administrativas, pesquisa e desenvolvimento e de algumas atividades de marketing. Nesses casos, os resultados são de difícil avaliação, e a relação entre entradas e saídas é de complexa dedução. Para essas atividades é possível avaliar a sua eficácia, ou seja, se os seus objetivos estão sendo alcançados. Entretanto, devido à baixa relação entre entradas e saídas, não é possível medir a eficiência, ou seja, se as unidades produzem o atual nível de resultados, com o mínimo de recursos consumidos.

Centro de lucro

Este tipo de centro de responsabilidade, por integrar mais especificamente o objetivo maior deste trabalho, receberá um tratamento mais detalhado a seguir.

Centro de investimento

Um centro de custo pode ser descrito como o menor segmento de atividade para o qual se acumulam custos. Um centro de lucro, conforme será visto mais adiante, é responsável tanto por custos quanto por receitas. *Um centro de investimento vai mais adiante; seu sucesso é medido não só por sua receita, como também pelo relacionamento desta receita com seu capital investido*⁵⁸. Não são medidas apenas entradas e saídas em termos monetários, mas, também, o investimento empregado na operacionalização da atividade.

O centro de investimento pode ser visto como um tipo especial de centro de lucro. Os objetivos de mensuração, segundo este mecanismo de controle, são os mesmos a serem discutidos em relação ao centro de lucro.

Centro de lucro

Noções conceituais

Anthony e Govindarajan afirmam que *um centro de lucro é uma unidade organizacional na qual receitas e custos são mensurados em termos monetários. Os ajustes nos centros de lucro impulsionam a tomada de decisões para os níveis mais baixos, onde existem informações relevantes para a realização de receitas e custos*⁵⁹. Em um centro de lucro, o desempenho, em termos financeiros, é medido pelo lucro, que representa a diferença entre as receitas e as despesas, ou alguma outra medida de lucratividade. Os gerentes das unidades controladas por centro de lucro têm autonomia para a produção e venda, ou seja, são responsáveis pelas entradas e saídas de suas unidades. Assim sendo, decidem sobre que produtos produzir, como produzi-los, nível de qualidade, o preço e os sistemas de distribuição e vendas. Estes gerentes determinam o modo de alocação dos recursos disponíveis em suas unidades e, conseqüentemente, o mix de produtos. Escolhas quanto a preço, volume de vendas, qualidade e custos estarão na autonomia do centro de lucro. Então, será dever dos gerentes buscar a melhor combinação entre custos e despesas. A organização assim estruturada indica uma decisão estratégica: descentralização de decisões relevantes.

Para Scanlan, o conceito de centro de lucro é bastante simples:

A organização é dividida em unidades administrativas chamadas centro de lucro. Cada centro de lucro é tratado como organização independente e é operado por uma equipe administrativa cuja responsabilidade é de obter um satisfatório retorno do investimento à sua disposição. A administração de cada centro de lucro recebe muita liberdade para tomar decisões operacionais. Por serem

⁵⁸ HORNGREN, Charles T., *Introdução à contabilidade gerencial*, 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985, p. 189.

⁵⁹ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay., *Management control systems*, 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p.155.

responsáveis pelos efeitos de suas decisões sobre os lucros, são presumivelmente motivadas a tomar decisões que resultarão em máximo lucro.⁶⁰

Do ponto de vista gerencial, um centro de lucro é um tipo de unidade na qual o gerente tem autoridade de tomar decisões sobre as fontes de suprimento e escolhas mercadológicas.

O centro de lucro como mecanismo de controle

Vancil considera o centro de lucro um importante instrumento de controle para grandes corporações e aponta duas vantagens em adotá-lo:

1 - Lucratividade é um modo simples para analisar e monitorar a efetividade de um segmento de um negócio complexo. Por exemplo, uma divisão de produtos compete no mercado contra várias outras companhias de sua indústria, e ainda compete 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 decisão útil para a alta administração.

2 - Responsabilidade pelo lucro é um poderoso motivador para os homens. Gerentes compreendem o sentido do lucro, e gerentes agressivos obtêm a oportunidade de ter suas habilidades medidas pelo único real padrão de comparação empresarial.⁶¹

A idéia é uma simbiose entre uma estrutura descentralizada de tomada de decisão, e um sistema de controle baseado na lucratividade como critério avaliador do desempenho organizacional. Nesse tipo de organização ocorre uma maior delegação de autoridade para os gerentes operacionais. Esse arranjo organizacional pretende que os gerentes busquem objetivos mais interessantes para a organização como um todo. Um gerente, que é controlado somente pelos custos de sua unidade, pode estar motivado para o corte de gastos, mesmo sacrificando a qualidade ou volume de vendas. Diferentemente, um gerente controlado pela lucratividade de sua unidade, deve estar motivado para realizar um balanço entre aumento nos custos e aumento na contribuição pelo volume de vendas. A possibilidade de se medir o desempenho através da lucratividade, torna mais viável a descentralização das decisões e a conseqüente delegação de poder. A clareza de compreensão permitida pelo lucro, enquanto critério de avaliação, possibilita que os altos executivos não tenham tanta necessidade de acompanhar decisões operacionais.

Anthony e Govindarajan⁶² apresentam também vantagens e desvantagens para este tipo de controle. Algumas, dentre outras, são:

a) Vantagens:

- aumento na velocidade das decisões operacionais, porque muitas decisões não dependerão da administração central;
- a qualidade das decisões pode ser aumentada, pois serão tomadas pelos gerentes que estarão mais próximos do ponto de decisão; e
- os centros de lucro são submetidos a pressões para incrementar o seu desempenho competitivo.

b) Desvantagens:

- Uma vez que as decisões são mais

⁶⁰ SCANLAN, Burt K. - *Princípios de administração e comportamento organizacional*. São Paulo: Atlas, 1979, p. 205.

⁶¹ VANCIL, Richard F. What kind of management control do you need?. In: *Harvard Business Review - on management*. New York: Harper e Row, 1975, p.464.

⁶² ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p.144.

- descentralizadas, a administração central pode perder algum controle.
- 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.
- 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.

Limitações do controle por centro de lucro

Obviamente, como sistema de controle baseado em medidas financeiras, o centro de lucro possui limitações. Seria por demais pretensioso afirmar que uma única medida possa avaliar precisamente o desempenho de um setor ou gerente. Um importante fator de impossibilidade da exatidão de uma medida de controle é que ela reflete o desempenho durante um período de tempo, ignorando muitos dos efeitos das atuais atividades no futuro da organização. É comum que os gerentes tenham de decidir entre projetos que trazem benefícios a curto, médio e longo prazos, transparecendo aí um conflito entre resultados imediatos e futuros. Kaplan afirma que:

Inevitavelmente, quando executivos são pressionados para produzir um desempenho financeiro regular e excelente a curto prazo, são feitas opções que limitam a busca por investimentos em oportunidades de crescimento. O pior é que a pressão por desempenho financeiro a curto prazo pode levar as empresas a reduzir os investimentos (...). No curto prazo, o modelo de contabilidade financeira

reporta esses cortes de despesas como aumentos de lucratividade.⁶³

Outra limitação deste tipo de controle está na interação entre as várias unidades organizacionais. Um mecanismo de controle centrado nos resultados de uma unidade não terá, a princípio, como acompanhar as influências exercidas e sofridas pela unidade na relação com as demais.

Medidas de lucratividade

Uma unidade com centro de lucro pode ser considerada aquela em que, periodicamente, para sua avaliação e acompanhamento, é utilizada alguma medida de lucratividade. De acordo com Anthony e Govindarajan⁶⁴, existem dois enfoques para esta medida:

a) 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 de um centro de lucro, servindo, ainda, como motivador para o gerente da unidade.

b) Medida de desempenho econômico – o foco está na avaliação do desempenho da unidade como entidade econômica.

Uma vez que a medida de desempenho gerencial é frequentemente utilizada, e a de desempenho econômico apenas em situações de tomada de decisão com mérito econômico, a primeira tende a ter prioridade quando da construção de um sistema de controle; a segunda acaba por ser derivada da primeira.

Ainda, segundo Anthony e Govindarajan, a avaliação do desempenho gerencial de um centro de lucro pode se dar através de cinco diferentes medidas de lucratividade. São elas:

⁶³ KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 23.

⁶⁴ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p.150.

1. Margem de contribuição. O principal argumento para mensuração do desempenho do centro de lucro em termos de margem de contribuição é que os custos fixos não são controláveis pelo gerente, e o mesmo, desta forma, focaria sua atenção em maximizar a diferença entre receitas e custos variáveis.(...).

2. Lucro direto. Esta medida mostra com quanto o centro de lucro contribui para os custos indiretos gerais e lucro da corporação. Incorpora todos os custos incorridos direta ou indiretamente alocados aos centros de lucro, sem considerar se estes itens são ou não totalmente controláveis pelo gerente do centro de lucros.(...).

3. Lucro controlável. Os custos da administração central podem ser divididos em duas categorias: controláveis e não controláveis. O modelo inclui os custos controláveis da administração central, no mínimo em uma unidade, 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.

4. Lucro antes dos impostos. Nesta medida, todos os custos indiretos da corporação são alocados aos centros de lucros. A base de alocação reflete a parcela relativa de custo incorrido a ser alocado em cada centro de lucro.(...).

5. Lucro líquido. Aqui, a medida de performance das empresas para seus centros de lucro internos está na linha final da demonstração de resultado de um período, ou seja, a parcela de lucro líquido após os impostos.⁶⁵

CONCLUSÃO - ADEQUAÇÃO DO CENTRO DE LUCRO COMO CONTROLE EM ESTRUTURAS MATRICIAIS

Em uma estrutura organizacional, o grau de delegação das decisões e o sistema de controle são aspectos fortemente interrelacionados, devendo ser considerados em sua reciprocidade.

A estrutura matricial, conforme exposto anteriormente, se mostra mais adequada a organizações de grande complexidade gerencial e expostas a pressões ambientais. Essa complexidade demanda rápida capacidade de detecção de problemas e soluções gerenciais igualmente velozes. A eficiência e a eficácia devem ser combinadas, através de negociação, para que a organização ganhe como um todo. Toda essa dinâmica e flexibilidade fornecidas por este tipo de estrutura não são possibilitadas por nenhuma das estruturas tradicionais. A descentralização também é uma característica marcante nas organizações assim estruturadas, uma vez que facilita o monitoramento das variáveis-chave do ambiente.

À exceção do centro de lucro, os outros mecanismos de controle, citados neste trabalho mostram limitações no que tange à descentralização das decisões. Através dos centros de lucro, as unidades organizacionais são consideradas com relativa autonomia e a administração central acompanhará seus desempenhos através da lucratividade. A administração do centro de lucro tem alto grau de liberdade para decidir sobre questões operacionais.

Pelo exposto, verifica-se que os pressupostos de utilização do centro de lucro como mecanismo de controle de unidades organizacionais se mostram bastante coerentes com as necessidades apresentadas em estruturas matriciais. A descentralização na estrutura parece ser a condição principal de efetividade deste mecanismo de controle.

⁶⁵ ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995, p. 151.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8.ed. USA, Illinois: Irwin, 1995.
- CHAVENATO, Idalberto. *Administração de empresas: uma abordagem contingencial*. 3.ed. São Paulo: Makron Books, 1994.
- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1985.
- KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. 2.ed. Singapura: Prentice Hall International Editions, 1989.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- MOTTA, Fernando C. P. *Teoria geral da administração*. 16.ed. São Paulo: Pioneira, 1991.
- SANVICENTE, Antônio Zoratto, SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- SCANLAN, Burt K. . *Princípios de administração e comportamento organizacional*. São Paulo: Atlas, 1979.
- STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.
- VANCIL, Richard F.. What kind of management control do you need?. In: *Harvard Business Review - on management*. New York: Harper e Row, 1975.