

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION****XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS****APURANDO RESULTADOS FINANCEIROS POR MEIO DA  
CONTABILIDADE POR RESPONSABILIDADE EM UMA EMPRESA  
PRESTADORA DE SERVIÇOS.**

**Tipificación:** Comunicaciones de experiencias profesionales

**Autores****Rita de Cássia Fonseca**

Prof. da Universidade Estadual do Centro-Oeste – UNICENTRO

**Greyciane Passos dos Santos**

Prof. da Faculdade Ateneu (FATE)  
Associação Brasileira de Custos- ABC – Sócia

**Rosângela Venâncio Nunes**

Prof. da Faculdade Ateneu (FATE) e Faculdade Integrada do Ceará  
(FIC)  
Associação Brasileira de Custos- ABC – Sócia

**João Francisco Morozini**

Prof. MS. da Universidade Estadual do Centro-Oeste-UNICENTRO

**Luciano Scandelari**

Prof. Dr. da Universidade Federal Tecnológica do Paraná-UTFPR

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**APURANDO RESULTADOS FINANCEIROS POR MEIO DA CONTABILIDADE POR  
RESPONSABILIDADE EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS.**

**Tipificación:** Comunicaciones de experiencias profesionales

**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 prestadoras de serviços 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 empresa prestadora de serviços advocatícios. 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.

## 1. Introdução

Modificação constante 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.

As empresas necessitam de novos sistemas que unam a mensuração e o monitoramento das informações assim como das estratégias que criam valor para a empresa, propiciando a comunicação e educação estratégica, induzindo aos ciclos de realimentação e aprendizado, garantindo um forte envolvimento dos gestores da empresa e colocando a estratégia no seu dia-a-dia.

Com base nisso, foi desenvolvida uma pesquisa, baseado em dados de uma empresa prestadora de serviços advocatícios, onde são desenvolvidas várias atividades em áreas diferente do direito como cível, trabalhista e tributária, para que fosse possível observar e analisar os resultados isoladamente como se cada área ou unidade fosse uma empresa.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a eficiência financeira de uma empresa prestadora de serviços advocatícios, baseada na contabilidade por responsabilidade.

As informações são coletadas, partindo de demonstrativos de resultado geral da empresa como um todo e utilizando de demonstrativos e planilhas de cálculo para que os dados coletados dos demonstrativos 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 que possam fazer uso dos relatórios apresentados e com isso possam tomar medidas corretivas para períodos posteriores.

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 conseqüentemente 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.

A Contabilidade por responsabilidade contribui para a avaliação do desempenho, permitindo visualizar os dados passados para melhorar os futuros, ainda desta forma dá resposta às atividades de aprendizagem e melhoria contínua da empresa. A descentralização da gestão mede o desempenho econômico das unidades descentralizadas, tais como unidades de negócio, divisões e departamentos, fornecendo também informação à gestão de topo sobre o desempenho de cada unidade servindo como elo entre a estratégia da organização e a execução dessa estratégia pelos centros operacionais individuais. Além de permitir o conhecimento dos processos de negócio e as suas implicações tecnológicas, destaca técnicas quantitativas para a resolução de problemas e salienta o valor da informação qualitativa e quantitativa para a tomada de decisão.

As informações obtidas através da descentralização pela Contabilidade por Responsabilidade são utilizadas em atividades como a tomada de decisão, a aprendizagem, o planejamento e o controle. Essas informações suportam as necessidades operacionais e estratégicas das empresas, sendo os sistemas de contabilidade gerencial capazes de fornecer dados sobre a situação econômica tais como o custo e a rentabilidade dos produtos e serviços da empresa.

## 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. Horngren (2001) diz que 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 estratégicos de negócios integrados a fim de obter melhores resultados. Para Horngren (2001),

[...] as informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da contabilidade gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração. Primeiramente, os relatórios de contabilidade gerencial fornecem medidas objetivas de operações passadas e estimativas subjetivas de futuras decisões. O uso de estimativas subjetivas nesses relatórios auxilia a administração a responder às oportunidades de negócios. Segundo, os relatórios gerenciais não precisam ser preparados conforme os princípios fundamentais de contabilidade. Já que somente a administração usa as informações da contabilidade gerencial, o contador pode fornecê-las de acordo com a necessidade da administração. Terceiro, os relatórios de contabilidade gerencial podem ser preparados praticamente periodicamente, junto com a contabilidade financeira, ou à medida que a administração precisar de informações.

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, conseqüentemente permitirão 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 Warren, Reeve e Fess (2001), 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 Atkilson, *et all* (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 tem controle sobre os custos e receitas. Este segmento só não tem controle sobre os investimentos. O gerente destes tipos de centro de responsabilidade é avaliado 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.

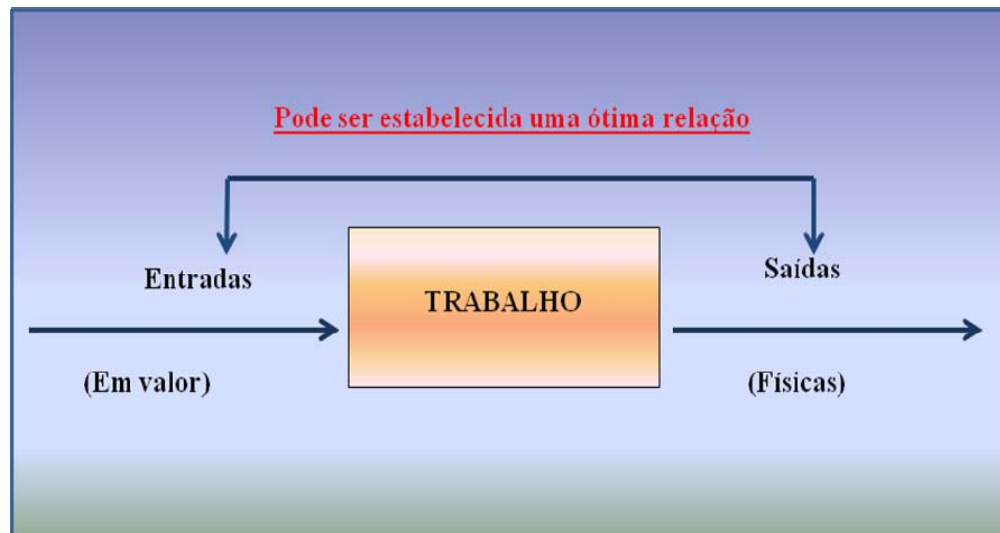
A eficiência e eficácia são dois critérios para avaliar o desempenho de um centro de responsabilidade. Esses vocábulos sempre usados de forma comparativa e não no sentido absoluto. Geralmente não se dizemos que o centro de responsabilidades A tem 80% de eficiência, mas sim que é mais (ou menos) eficiente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

Anthony 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.

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, podem ser transferidos 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 os serviços prestados 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.

## **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 empresa prestadora de serviços advocatícios, onde existem centros de responsabilidades.

## **4 Metodologia do sistema de centros de responsabilidade**

Para este estudo fez-se a pesquisa em determinado período de uma empresa prestadora de serviços advocatícios, que mantém sua administração de forma descentralizada, dividida em centros de responsabilidade, avaliando seus resultados financeiros conforme cada área ou unidade.

A forma de avaliação se baseia nos dados coletados da demonstração de resultados pelo regime de competência de caixa e durante o período, buscam-se os valores registrados pela efetiva entrada e saída de caixa. Cada Centro de responsabilidade possui suas receitas, e as despesas, assim como os investimentos na empresa são divididos conforme critérios predeterminados. Busca-se então primeiramente a demonstração do resultado da empresa como um todo e em seguida a aplicação dos critérios para a divisão das despesas e investimentos.

Mostraremos a seguir a forma de desenvolver os trabalhos para análise de resultados dos centros de responsabilidade, conforme seus resultados e aplicar os critérios de divisão para os resultados efetivos de cada área ou unidade.

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

Na tabela 1 é demonstrada toda movimentação da empresa, demonstrados diariamente todas as receitas e despesas ocorridas, fazendo um comparativo de valores previstos com os efetivamente realizados.

	DEZEMBRO		1ª semana					1ª SEMANA	2ª SEMANA	3ª SEMANA	4ª SEMANA	5ª SEMANA
	PREVISTO	REALIZADO	1	2	3	4	5					
1. Receita Total	151.456,23	122.806,23										
2. Deduções da Receita	(16.329,45)	(16.329,45)										
3. Despesas Gerais	(175.498,60)	(175.498,60)										
4. Investimentos	(3.933,98)	(3.933,98)										
5. Resultado Líquido	(44.305,80)	(72.955,80)										

**Tabela 1 – Movimentação da empresa**

Os dados aqui apresentados nos quadros são referentes à movimentação financeira do resultado da empresa como um todo. Os dados são registrados diariamente durante o período, os valores são condensados em uma coluna, onde diariamente existe a possibilidade de visualização dos valores de entradas e de saídas. Ao término do período, é possível a verificação imediata do resultado do mês, para gerar informações aos gestores de cada área ou unidade. De posse dos resultados, os gestores poderão analisar o seu resultado, buscando se houver necessidade ações para melhorias.

CONSOLIDADO								
	DEZEMBRO		JANEIRO		FEVEREIRO		TOTAL	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
1. Receita Total	151.456,23	122.806,23	207.844,01	188.067,84	238.355,27	156.168,15	597.655,50	467.042,22
1.1 Prestação de Serviços	144.570,33	115.920,33	184.357,19	182.437,19	195.208,61	151.644,50	524.136,12	450.002,01
1.2 Diligências	372,00	372,00	-	-	-	675,90	372,00	1.047,90
1.3 Treinamentos	6.000,00	6.000,00	-	-	-	-	6.000,00	6.000,00
1.4 Reembolsos de Gastos Gerais	-	-	22.884,80	3.903,63	42.760,19	3.461,28	65.644,98	7.364,91
1.5 Receitas Diversas	142,20	142,20	-	-	-	-	142,20	142,20
1.6 Receitas Financeiras	371,70	371,70	602,03	602,03	386,48	386,48	1.360,20	1.360,20
1.7 Inadimplências	171.673,50	-	213.898,50	1.125,00	185.023,50	8.250,00	570.595,50	9.375,00
2. Deduções da Receita	(16.329,45)	(16.329,45)	(17.621,29)	(17.621,28)	(14.215,12)	(14.215,12)	(48.165,86)	(48.165,85)
3. Despesas Gerais	(175.498,60)	(175.498,60)	(196.785,87)	(178.055,88)	(162.374,64)	(157.955,67)	(534.659,11)	(511.510,15)
3.1 Remuneração	(87.786,94)	(87.786,94)	100.859,37	82.710,12	89.777,75	85.358,78	102.850,17	80.281,95
3.2 Despesas Administrativas	(48.004,79)	(48.004,79)	51.633,36	51.367,34	48.758,19	48.758,19	52.386,77	52.120,74
3.3 Despesas Especiais	(39.266,18)	(39.266,18)	44.014,91	43.700,19	23.495,16	23.495,16	28.243,89	27.929,18
3.4 Despesas Financeiras	(440,70)	(440,70)	278,24	278,24	343,55	343,55	181,08	181,08
4. Investimentos	(3.933,98)	(3.933,98)	(4.710,17)	(4.530,17)	(11.674,86)	(5.475,36)	(20.319,00)	(13.939,50)
5. Resultado Líquido	(44.305,80)	(72.955,80)	6.347,97	(12.139,49)	64.305,77	(21.478,00)	26.347,94	(106.573,28)

**Tabela 2 – Planilha de resultados consolidada**

Na planilha de resultados consolidados, podemos visualizar os resultados gerais mensais da empresa. Assim a alta direção pode verificar o resultado final mensal da empresa, assim como o resultado acumulado do ano. Com as informações repassadas, poderá tomar medidas para incremento nos meses subsequentes.

DEPARTAMENTO CÍVEL						
	DEZEMBRO		JANEIRO		TOTAL	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
<b>1. Receita Total</b>	<b>36.870,31</b>	<b>27.920,32</b>	<b>51.826,90</b>	<b>43.576,90</b>	<b>73.871,23</b>	<b>71.621,23</b>
1.1 Prestação de Serviços	36.625,00	27.625,00	50.325,02	42.075,02	72.124,04	69.874,04
1.2 Diligências	124,02	124,02	-	-	124,02	124,02
1.3 Treinamentos	-	-	-	-	-	-
1.4 Reembolsos de Gastos Gerais	-	-	1.301,21	1.301,21	1.301,21	1.301,21
1.5 Receitas Diversas	47,40	47,40	-	-	47,40	47,40
1.6 Receitas Financeiras	123,90	123,90	200,67	200,67	324,57	324,57
<b>2. Deduções da Receita</b>	<b>(3.305,14)</b>	<b>(3.305,14)</b>	<b>(1.374,23)</b>	<b>(1.374,23)</b>	<b>(4.679,37)</b>	<b>(4.679,37)</b>
<b>3. Despesas Gerais</b>	<b>(52.654,19)</b>	<b>(51.390,51)</b>	<b>(55.762,64)</b>	<b>(55.762,64)</b>	<b>(108.416,82)</b>	<b>(107.153,15)</b>
3.1 Remuneração	24.151,47	24.151,47	23.363,94	23.363,94	47.515,41	47.515,41
3.2 Despesas Administrativas	15.611,15	15.611,15	15.233,70	15.233,70	30.844,85	30.844,85
3.3 Despesas Especiais	11.433,35	10.169,68	15.562,20	15.562,20	26.995,55	25.731,88
3.4 Despesas Financeiras	146,90	146,90	92,75	92,75	239,64	239,64
<b>4. Investimentos</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.510,05</b>	<b>1.510,05</b>	<b>2.821,38</b>	<b>2.821,38</b>
<b>5. Resultado Líquido</b>	<b>(19.089,02)</b>	<b>(26.775,34)</b>	<b>(5.309,97)</b>	<b>(13.559,97)</b>	<b>(24.398,99)</b>	<b>(40.335,30)</b>

**Tabela 3 – Movimentação do centro de responsabilidade – Cível**

Na tabela, são apresentados os resultados consolidados da área Cível. Nesta planilha não aparecem os resultados diários, mas sim os resultados mensais, os quais são repassados aos gestores da área, para verificação e análise para tomadas de medidas decisórias com relação aos serviços prestados durante cada período.

DEPARTAMENTO TRIBUTÁRIO						
	DEZEMBRO		JANEIRO		TOTAL	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
<b>1. Receita Total</b>	<b>73.335,65</b>	<b>66.335,62</b>	<b>125.889,08</b>	<b>118.389,08</b>	<b>183.724,73</b>	<b>183.724,71</b>
1.1 Prestação de Serviços	67.040,36	60.040,32	124.387,20	116.887,20	175.927,56	175.927,53
1.2 Diligências	123,99	124,00	-	-	123,99	124,00
1.3 Treinamentos	6.000,00	6.000,00	-	-	6.000,00	6.000,00
1.4 Reembolsos de Gastos Gerais	-	-	1.301,21	1.301,21	1.301,21	1.301,21
1.5 Receitas Diversas	47,40	47,40	-	-	47,40	47,40
1.6 Receitas Financeiras	123,90	123,90	200,67	200,67	324,57	324,57
<b>2. Deduções da Receita</b>	<b>(8.664,63)</b>	<b>(8.664,63)</b>	<b>(13.752,56)</b>	<b>(13.752,56)</b>	<b>(22.417,19)</b>	<b>(22.417,19)</b>
<b>3. Despesas Gerais</b>	<b>(72.340,90)</b>	<b>(73.272,64)</b>	<b>(74.225,28)</b>	<b>(74.265,29)</b>	<b>(146.566,18)</b>	<b>(147.537,93)</b>
3.1 Remuneração	35.963,10	35.963,10	34.649,88	34.649,88	70.612,98	70.612,98
3.2 Despesas Administrativas	16.986,19	16.986,19	16.762,59	16.762,59	33.748,78	33.748,78
3.3 Despesas Especiais	17.933,39	18.865,13	21.210,02	21.250,02	39.143,41	40.115,15
3.4 Despesas Financeiras	146,90	146,90	92,75	92,75	239,64	239,64
<b>4. Investimentos</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.510,05</b>	<b>1.510,05</b>	<b>2.821,38</b>	<b>2.821,38</b>
4.2 Compra de móv. e utens.; equipame	79,95	79,95	294,95	294,95	374,90	374,90
4.3 Apartamento 102	1.170,90	1.170,90	1.170,81	1.170,81	2.341,71	2.341,71
<b>5. Resultado Líquido</b>	<b>(7.669,89)</b>	<b>(15.601,65)</b>	<b>37.911,25</b>	<b>30.371,24</b>	<b>30.241,36</b>	<b>14.769,59</b>

**Tabela 4 – Movimentação do centro de responsabilidade – Tributário**

Na tabela 4, aparecem os resultados da área Tributária, outra unidade da empresa. A unidade Tributária, é a área onde são concentrados os trabalhos que mais dão retorno à empresa, por se tratar de processos de altos valores. Para tanto a empresa pode tomar medidas de concentração de seus esforços no sentido de concentração de trabalhos nessa área para garantir o maior retorno para a unidade e à empresa como um todo.

DEPARTAMENTO TRABALHISTA						
	DEZEMBRO		JANEIRO		TOTAL	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
<b>1. Receita Total</b>	<b>36.050,30</b>	<b>28.550,30</b>	<b>33.701,89</b>	<b>26.101,88</b>	<b>69.752,19</b>	<b>54.652,17</b>
1.1 Prestação de Serviços	35.755,00	28.255,00	32.200,01	24.600,00	67.955,01	52.855,00
1.2 Diligências	124,00	124,00	-	-	124,00	124,00
1.3 Treinamentos	-	-	-	-	-	-
1.4 Reembolsos de Gastos Gerais	-	-	1.301,21	1.301,21	1.301,21	1.301,21
1.5 Receitas Diversas	47,40	47,40	-	-	47,40	47,40
1.6 Receitas Financeiras	123,90	123,90	200,67	200,67	324,57	324,57
<b>2. Deduções da Receita</b>	<b>(4.359,68)</b>	<b>(4.359,68)</b>	<b>(2.494,50)</b>	<b>(2.494,50)</b>	<b>(6.854,18)</b>	<b>(6.854,18)</b>
<b>3. Despesas Gerais</b>	<b>(54.435,52)</b>	<b>(54.769,39)</b>	<b>(52.558,17)</b>	<b>(52.558,17)</b>	<b>(106.993,69)</b>	<b>(107.327,56)</b>
3.1 Remuneração	27.672,38	27.672,38	26.473,98	26.473,98	54.146,36	54.146,36
3.2 Despesas Administrativas	15.407,46	15.407,46	15.030,00	15.030,00	30.437,46	30.437,46
3.3 Despesas Especiais	9.897,47	10.231,34	9.451,40	9.451,40	19.348,86	19.682,73
3.4 Despesas Financeiras	146,90	146,90	92,75	92,75	239,64	239,64
<b>4. Investimentos</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.311,33</b>	<b>1.510,05</b>	<b>1.510,05</b>	<b>2.821,38</b>	<b>2.821,38</b>
<b>5. Resultado Líquido</b>	<b>(22.744,90)</b>	<b>(30.578,77)</b>	<b>(21.350,79)</b>	<b>(28.950,80)</b>	<b>(44.095,68)</b>	<b>(59.529,57)</b>

**Tabela 51 – Movimentação do centro de responsabilidade – Trabalhista**

Na tabela 5, são apresentados os resultados da unidade trabalhista, que neste caso se mantém em déficit, onde os trabalhos realizados não cobrem suas despesas e sua contribuição para o total da empresa não é tão significativo, pelos valores recebidos de trabalhos prestados a clientes.

Enfim, nessas planilhas são apresentadas as movimentações ocorridas nos Centro de Responsabilidade (unidades de negócios ou áreas), demonstrando os resultados efetivos de cada unidade.

Assim poderá ser verificado o resultado de cada unidade demonstrando a eficiência financeira efetiva de cada centro de responsabilidade.

Nessas planilhas são demonstrados os resultados efetivos de cada Centro de Responsabilidade. Os centros de responsabilidades, áreas ou unidades mostram saldos negativos, em virtude da grande necessidade da geração de trabalhos que tragam retorno para a empresa. Assim é possível a análise de cada Centro separadamente, assim como sua viabilidade, mostrando quem efetivamente contribui para a geração de lucro do negócio.

## 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 a divisão em centros de responsabilidade, 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 o Centro de responsabilidade (área ou unidade) Tributário, mantém suas receitas maiores que dos outros centros, contribuindo para o resultado positivo da empresa como um todo. As planilhas demonstram que os outros centros não obtêm as receitas suficientes para cobrirem suas despesas e investimentos.

Para tanto, o Centro de Responsabilidade Tributário encobre os *déficits* dos outros centros, tornando possível e viável o negócio como um todo, mas principalmente mostrando que gera o mais o número de recitas dentro da empresa.

Com isso, podemos analisar os demais centros de responsabilidade, podendo aplicar medidas corretivas para o aumento das receitas ou redução das despesas, para que cada centro contribua para um resultado favorável da empresa.

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 BIBLIOGRÁFICAS

- 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.
- HORNGREN, C.T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Ed. Prentice-Halldo Brasil. 5ª edição. 2001. Rio de Janeiro.
- PADOVEZE, C.L. **Contabilidade Gerencial, Um enfoque em Sistemas de Informação Contábil**. Ed. Atlas. 1997. São Paulo.
- Warren, C., REEVE, J. e FESS, P. **Contabilidade Gerencial**. Ed. Pioneira. 2001. São Paulo.