

# Características do Sistema de Controle e o Desenho do Sistema de Controle

## Resumo

Este artigo aborda a necessidade de reavaliarem-se as características dos sistemas de controle de gestão, para obter as informações necessárias para a tomada de decisão e como elaborar indicadores que possam avaliar os resultados alcançados. São discutidos nos sistemas de controle de gestão dois tipos de custos que estão presentes nos centros de responsabilidades. São eles: os custos discricionários e os custos disciplinados. Alguns aspectos dinâmicos de controle são propostos e é avaliada a relação destes com a os sistemas de planejamento segundo sua natureza.

**Palavras-chave:** Sistema de controle, Gerencial, Centros de responsabilidades.

## Abstract

This article discusses the need to reassess the characteristics of systems of management control, to obtain the information necessary for decision making and how to develop indicators to assess the results achieved. A discussed in the systems of management control two types of costs occur a centers of responsibility they are: the costs and discretionary costs disciplined. Some dynamic aspects of control are proposed and is evaluated their relationship with the planning systems according to their nature.

**Key words:** System control, management, responsibilities Centers

## 1. Introdução

O sistema de controle de gestão é de suma importância para controlar atividade e processos nas empresas e se buscar a congruências de objetivos entre os stakeholders. Para isso é necessário que se tenham as informações que permitam a formulação dos objetivos e a medição dos resultados (GOMES e AMAT, 2001).

Sendo assim, para compreender como obter as informações necessárias para o sistema de controle e como elaborar indicadores que possam avaliar os resultados alcançados foi realizada uma revisão bibliográfica usando-se o trabalho Gomes e Amat (2001). Além disso, para entender melhor a necessidade de haver diferentes sistemas

### Cíntia de Melo de Albuquerque

Rio de Janeiro  
Mestranda em Ciências Contábeis - FAF/UERJ,  
cimelo@gmail.com

### Márcia Rodrigues Silva

Mestranda em Ciências Contábeis - FAF/UERJ,  
mmrodrigues@gmail.com

de controle para diferentes empresas foi estudado os tipos de controle existente nas empresas. Ao se discorrer sobre o desenho do sistema de controle de gestão foi confrontada algumas idéias e conceitos entre Gomes e Amat (2001) e Anthony (2002).

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Características básicas dos sistemas de controle

Para que se entendam os diferentes sistemas de controle existentes, é necessário que se conheçam os fatores que exercem influência na adoção de cada tipo de controle, tais como os que advêm do contexto social e os do contexto organizacional.

Segundo Gomes e Amat (2001) as características da organização e do contexto social é que vão determinar a utilização de um ou de outro Sistema de Controle. As características organizacionais são determinadas pela dimensão da organização, sua relação de propriedade, sua cultura, seu grau de descentralização e formalização da atividade, além das características das relações interpessoais. Já as características do contexto social são o grau de dinamismo e a concorrência.

Em um contexto social mais local, a concorrência será menor e a organização mais protegida. Quando se expandem as fronteiras e a empresa deixa de ser local e amplia seus mercados tornando-se mais internacional, há um aumento na concorrência.

Se o contexto social é dinâmico e competitivo, passa a existir uma tendência à descentralização e utilização de sistemas de controle financeiro orientado a gestão.

Além disso, quanto maior for a empresa, mais formalizado deverá ser o sistema de controle para garantir que a delegação de autoridade possa ser adequadamente avaliada.

1-FAF/UERJ - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro - CEP 20550-013 - Rio de Janeiro - RJ

De acordo com essas características os tipos de controle organizacional podem ser classificados como: controle familiar, controle burocrático, controle por resultados e controle *ad hoc* (GOMES e AMAT, 2001, p. 56).

**Figura 1**

Dimensão	Pequena	Contexto Social	
		Local	Internacional
Grande	Limitada	Centralizada	Descentralizado
		Controle familiar	Controle <i>ad hoc</i>
	Formalização	Formalização	
		Controle burocrático	Controle por resultados

Fonte: Gomes e Amat, 2001, p.56.

- Controle familiar (personalista)

Para que aconteça o controle familiar não é necessário que a empresa seja familiar, mas sim que tenha as mesmas características que tais empresas. Ou seja, uma empresa de pequena dimensão, onde o contexto social permite um controle mais informal, com uma gerência de controle muito centralizada (geralmente é o proprietário), com pouca delegação e descentralização (isto reduz a necessidade de controle, e, quando é feito, é baseado na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e confiança). As limitações deste sistema se dão quando a empresa se volta para um ambiente mais competitivo, aumenta sua dimensão e surgem ameaças à figura do líder. Além disso, a prevalência da lealdade ao líder sobre a inovação e a eficácia é um fator limitador também (GOMES e AMAT, 2001).

- Controle burocrático

Tipo de controle existente em empresas de grande porte, que são formalmente centralizadas e fechadas para o exterior, com normas rígidas e estrutura funcional distribuída de forma hierárquica, mas com pouca autonomia, o que leva à centralização das decisões. É próprio de ambientes pouco competitivos. Tem grande ênfase em mecanismos formais e medidas de desempenho financeiro. Torna-se limitado quando exposto a um ambiente mais hostil e competitivo (GOMES e AMAT, 2001).

- Controle por resultados

Típico de contextos sociais muito competitivos, baseado em sistema de controle financeiro mais abrangente, amplamente descentralizado através de centros de responsabilidades que são avaliados através de seus resultados e criados de acordo com os objetivos. Tal descentralização aumenta o grau de autonomia, responsabilidade e discricionariedade, o que torna necessário um controle maior. (GOMES e AMAT, 2001).

A cultura existente neste tipo de organização é mais profissional e orientada para redução dos custos e para diferenciação. Os gestores estão mais preocupados com a ligação entre as estratégias, diretrizes, metas e operações e com planos de incentivos ligados aos resultados alcançados pelos responsáveis pelos centros de responsabilidade (GOMES e AMAT, 2001).

Torna-se limitado devido à fragilidade da relação do controle de resultados e a motivação e participação das pessoas no processo de definição de mecanismos de controle que serão utilizados para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade (GOMES e AMAT, 2001).

- Controle *ad hoc*

Baseado em mecanismos não formais que promovem o autocontrole. Estruturas amplamente descentralizadas através de centros de responsabilidade, com limitada utilização de medidas de desempenho financeiro para controle dos resultados. Característico de empresas de grande porte presentes em ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade, orientados para inovação como organizações de alta tecnologia, *design*, publicidade, consultoria, etc. (GOMES e AMAT, 2001).

Em empresas de grande porte em contextos sociais dinâmicos observa-se a descentralização e a adoção de centros de responsabilidade, que segundo Anthony (2002) é a unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades.

## 2.2 Centros de responsabilidades

Um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades (ANTHONY, 2002, p. 180). Uma empresa é formada por vários centros de responsabilidade. No nível baixo, encontram-se turmas de trabalho. Em nível mais elevado, encontram-se departamentos ou unidades operacionais compostas de várias unidades menores de gerência e assessoria.

### 2.2.1 Natureza dos centros de responsabilidade

Os centros de responsabilidades existem para ajudar a implementar as estratégias e para alcançar as metas estabelecidas para a empresa, fixadas pela alta administração. Um centro de responsabilidade tem entradas, que são: os materiais, horas trabalhadas e serviços. Esses recursos são geralmente utilizados junto com outros recursos, como capital de giro (estoque, contas a receber, etc.), equipamento e outros ativos para cumprir seu trabalho, e os centros de responsabilidade transferem seus serviços ou produtos para outro centro de responsabilidade ou mercado (essas quantidades de saídas são denominadas receitas).

O centro de responsabilidade tem saídas que podem ser produtos, se tangíveis, ou serviços, se intangíveis (ANTHONY, 2002, p. 181).

#### 2.2.1.1 Sistema de planejamento segundo sua natureza

Existem quatro tipos de centro de responsabilidade, segundo sua natureza: são os centros de receitas, despesas, de lucro e investimento.

- Centros de receitas

As saídas são avaliadas em termo monetário e não existe nenhuma tentativa formal para relacionar a entrada. São voltados para a atividade de *marketing* e não têm responsabilidade de conseguir lucros, vendas ou pedidos são comparados com orçamento ou cotas. Os centros não são onerados com o custo do produto; seus gerentes são responsáveis pelo custo do centro apenas.

- Centros de despesas

Somente as entradas são avaliadas em termos monetários. Há dois tipos de centro de despesas:

- Custos disciplinados, cujos componentes podem ser estimados em volumes "corretos" e "apropriados" com um razoável grau de precisão (ANTHONY, 2002, p. 186). Algumas de suas características são que as entradas podem ser avaliadas em termos monetários e saídas em quantidade física, ou pode ser determinado o valor necessário para produzir uma unidade de saída (normalmente área de operação).

Segundo Anthony (2002), custos discricionários, também chamados de custo gerenciado, são custos para os quais não é possível fazer estimativas acuradas; os custos incorridos dependem de julgamento dos valores que são razoáveis nas circunstâncias. Algumas de suas características são que as saídas não podem ser avaliadas em termo monetário, as decisões são feitas pela administração através da adoção de política que devem balizar as operações da empresa: políticas que definem quando igualar, exceder ou não o nível de esforços da concorrência, serviço, pesquisa.

- Centros de Lucros

Segundo Ludicibus (1986, p. 255), "Há muitas definições para um centro de lucro, porém nenhuma abrange o sentido de encorajamento nas iniciativas de tomada de decisões; logo pode-se definir centro de lucro como "unidade sobre a qual o gerente tem autoridade para tomar decisões sobre fontes de fornecimento e mercados".

Os principais problemas para medir lucro são: escolha de um índice de lucro que inclua a alocação de custos e receitas ao centro de lucro, e "atribuição de preço de transferência de bens entre os centros de lucro".

- Centros de investimentos

Segundo Figueiredo (p. 6), representam o último estágio na descentralização do processo de tomada de decisão. Nele os gestores divisionais são responsáveis não somente pelas metas de custo e pela margem de contribuição às metas de lucro, mas também pelos elementos do capital investido na divisão. Aí os gestores são avaliados não somente pelos resultados alcançados, mas pelo nível de resultado relacionado com o investimento fixo em sua unidade.

Retorno sobre o Investimento e Lucro residual são medidas de desempenho típicas para casos como esse.

Os centros de investimento ampliam os princípios dos centros de lucro, associando os lucros divisionais com o capital investido nas divisões.

O critério mais comumente empregado para determinar o desempenho financeiro dos

centros de investimento é o do Retorno Sobre o Capital Empregado (ROI).

É uma medida de desempenho financeiro que possibilita a comparação entre companhias e divisões para propósitos de avaliação da eficiência de como os ativos estão sendo utilizados.

### 2.2.1.2 Relação entre entradas e saídas

A administração é responsável pela relação entre entra-

das e saídas. Por exemplo, na produção, as entradas de recursos são constituídas por matéria-prima, torna-se parte das saídas de produtos acabados, o controle da eficiência situa-se em produzir a saída no tempo necessário, na quantidade desejada, de acordo com as especificações corretas e com a quantidade mínima de recurso.

Em alguns casos as entradas e saídas não estão diretamente relacionadas. Um exemplo é a publicidade. A entrada esperada é que seja o aumento da receita, mas não se pode relacionar a saída porque outros fatores podem influenciar. Assim o relacionamento existente entre a saída monetária adicional de despesa de propaganda e o resultado das vendas raramente é determinado. A decisão dos gestores a respeito do valor que deve ser investido em propaganda é baseado, muitas vezes, em critérios subjetivos.

### 2.2.1.3 Eficiência e eficácia

Eficiência é a relação entre as saídas e as entradas, ou a quantidade saída por unidade de entrada (ANTHONY, 2002, p. 183).

Segundo Anthony (2002, p. 183), em muitos centros de responsabilidades, é possível desenvolver uma forma de avaliação comparando-se os custos com determinados padrões, isto é, com grandeza que expressa os custos deveriam ser incorridos para se obter a quantidade de saída. Tal avaliação pode ser uma indicação útil de eficiência, mas nunca é perfeita, pelo menos por duas razões: 1) os custos registrados não são uma medida precisa e acurada dos recursos consumidos e 2) os padrões são, na melhor das hipóteses, apenas medidas aproximadas do que deveria ser idealmente o consumo nas condições existentes.

Eficácia é a relação entre as saídas de um centro de responsabilidades e seus objetivos de saída. Esses são frequentemente mais difíceis de quantificar; logo, os parâmetros para avaliar a eficácia são difíceis de determinar.

### 2.2.2 Variabilidades dos custos

Custos discricionários tendem a variar proporcionalmente ao volume de um ano para outro, mas não tendem a variar com flutuação de volume em curto prazo dentro do mesmo ano (ANTHONY, 2002, p. 192).

Segundo Anthony (2002), custos disciplinados tendem a variar com mudanças de volume em curto prazo. A razão desta diferença é o fato de que, ao elaborar o orçamento dos centros disciplinados, a administração tende a aprovar alterações de orçamento que correspondam a alterações dos volumes de venda orçado.

### 2.2.3 Tipo de controle financeiro

Segundo Anthony (2002, p. 193), o controle financeiro exercido num centro disciplinado procura reduzir custos operacionais definindo padrões e informando custos reais comparados com esses padrões.

Segundo Anthony (2002, p. 193), a principal finalidade do orçamento de um centro discricionário é permitir aos seus supervisores controlar custos participando de seu planejamento. Os custos são controlados principalmente por meio de decisões sobre as tarefas que devem ser cumpridas e so-

bre o grau de esforço mais adequado em cada caso. Assim o controle financeiro é exercido primordialmente num estágio de planejamento anterior ao desembolso.

#### 2.2.4 Avaliação de desempenho

O supervisor do centro discricionário deve conseguir a saída desejada com o orçamento designado; despende mais do que o valor orçado causa preocupação, e menos significa que o planejado não está sendo feito. O relatório financeiro não é um bom instrumento para avaliar o desempenho, pois pode levar os responsáveis a ter um dispêndio menor de forma errada.

Nos centros disciplinados os relatórios ajudam a alta administração a avaliar a eficiência de seu supervisor.

#### 2.2.5 Orçamento incremental

Segundo Anthony (2002, p. 190), o nível atual de despesas de um centro de despesas discricionário é tomado como ponto de partida. Este nível é ajustado para considerar a inflação, as alterações de carga de trabalho de tarefas recorrentes e de tarefas especiais, e, ainda, se os dados estão facilmente disponíveis, os custos de tarefas comparáveis em centros similares.

#### 2.2.6 Revisão base zero

Segundo Anthony (2002, p. 190), é uma análise profunda de cada centro de despesa discricionário. Analisam-se mais ou menos os cinco últimos anos do centro, e através dessa análise proporciona-se uma nova base de despesas. A cada cinco anos deve ser estabelecida uma nova base, porque pode ter ocorrido aumento das despesas.

Na hora de estabelecer metas, algumas perguntas devem ser feitas, como, exemplo: a atividade realmente deve ser cumprida? Ela agrega valor do ponto de vista do consumidor? Qual deve ser o nível de qualidade? A atividade deve ser desempenhada dessa maneira? Quanto deve custar?

Alguns problemas que podem ocorrer com a revisão base zero são: toma muito tempo e pode ser traumática para os supervisores que terão as operações revisadas. É sempre bom comparar com outro centro ou mercado. Um meio de avaliar esses centros é considerar a opinião de seus usuários.

#### 2.3 Desenho da estrutura do controle de gestão

O intenso crescimento das empresas, com o desenvolvimento de atividades complexas e a necessidade de descentralização das diferentes unidades organizacionais, e as rápidas mudanças que ocorrem no contexto econômico-social aumentam a necessidade de um maior controle das atividades. Tal controle ajuda a reduzir as incertezas e a adaptar-se às mudanças ocorridas. Num contexto cada vez mais dinâmico, torna-se muito importante a utilização do controle por exceção, no qual se destaca o controle por resultados (GOMES e AMAT, 2001).

O controle organizacional refere-se ao desenho de instrumentos e ações que possam influenciar o comportamento das pessoas que fazem parte da organização e tornar seus objetivos congruentes com os da empresa. Este controle pode ser formal ou informal, e seu exercício e seus resultados sofrem influência da cultura organizacional ou do contexto social e competitivo do país (GOMES e AMAT, 2001).

De acordo com Gomes e Amat (2001), o Sistema de Controle é formado pela estrutura de controle e pelo processo de controle.

Dentro da estrutura de controle são considerados os seguintes elementos: o próprio sistema de controle, o contexto organizacional e o contexto social. Essa estrutura é desenhada, em primeiro lugar, de acordo com as variáveis-chave que são derivadas do contexto social e da estratégia da empresa e, em segundo lugar, de acordo com as responsabilidades de cada administrador ou responsável por centros de responsabilidade, e é formada pelo sistema de indicadores de controle (medidas), sistema de informação e sistema de incentivos.

Dentro do sistema de controle são encontrados indicadores que permitem o controle por exceção de cada unidade e a mensuração de sua atuação — a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão (sistema de custos, planejamento e controle orçamentário). O sistema de controle é diferente para cada organização, país, contexto histórico, etc. Dentro de seu contexto organizacional o sistema de controle pode ser analisado a partir de uma perspectiva contigencial, de um ponto de vista político ou de uma perspectiva cultural.

Com o sistema de informação que permite a mensuração da atuação e o acompanhamento periódico da evolução dos indicadores anteriores, onde se coleta e se seleciona a informação mais relevante em função das variáveis-chaves e indicadores que melhor representem, podem-se tomar decisões ou avaliar o comportamento de cada responsável.

Na constituição do quadro de indicadores de controle e do sistema de informação devem ser levados em consideração os aspectos do contexto social e fatores não financeiros; dessa forma os indicadores financeiros são complementados com a constituição de indicadores não financeiros relativos ao contexto social e competitividade, por exemplo.

#### 2.3.1 Desenho do quadro de indicadores de controle

Gomes e Amat (2001, p. 77) afirmam que, antes de qualquer coisa, é indispensável conhecer dois conceitos: variável-chave e indicadores. O primeiro refere-se a um aspecto ou característica teórica que se considera como relevante para assegurar o êxito de uma organização; o segundo ao instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave.

Os indicadores referem-se, de forma sintética e integrada, às informações sobre os principais índices de evolução de cada unidade ou organização, referindo-se à situação interna e/ou externa. Tais indicadores deve ser um reflexo, o mais objetivo possível, das variáveis-chave.

Dentre as variáveis de aspectos internos, podem-se citar a manutenção da competitividade em custos, a cota de mercado, a inovação em produtos e a satisfação dos clientes. Entre as externas, tem-se a taxa de crescimento anual do país, a taxa de juros ou o preço de compra de matérias-primas.

Como exemplo pode-se dizer que, se a variável-chave é a manutenção da competitividade em custos, os indicadores que podem ser estabelecidos são: incremento percentual do custo unitário por produto em relação ao ano anterior, a variação de custos relativamente ao orçamento de cada centro ou a relação entre o custo de nossa empresa e o custo para empresas competidoras.

### 2.3.2 Desenho do sistema de informação para controle

Segundo Gomes e Amat (2001), para que o sistema de controle de indicadores possa ser usado de forma efetiva e o processo de controle possa acontecer é necessário que haja um sistema de informações. Essas informações podem ser estruturadas ou formalizadas, centradas em aspectos internos ou externos, financeiras ou não financeiras, históricas ou previsionais.

Após serem definidos os indicadores e os tipos de informações necessárias para seu acompanhamento, elabora-se o desenho do sistema de informação. Para isso é necessário:

- a informação final que se quer obter informação necessária para elaborar a informação final;
- os instrumentos que serão utilizados para o processamento da informação recolhida;
- os critérios para sua transmissão

### 2.3.3 Desenho da conta de resultados

A contabilidade de gestão orienta-se principalmente pelo controle por exceção do resultado. A utilização do controle orçamentário simplifica a apresentação e a análise da conta de resultados da empresa e de cada uma de suas unidades, ao permitir centrar-se naquelas variações, em valores absolutos ou percentuais, que sejam de maior relevância. A conta de resultados complementa-se com o quadro de indicadores de controle.

O desenho da conta de resultados analíticos corresponde a cada unidade das funções que deve realizar cada centro, do grau de autonomia e, por conseguinte, do nível de responsabilidade que deve assumir sobre seus resultados.

Existem alguns centros de responsabilidade dentro de uma empresa que segundo Gomes e Amat (2001, p. 82) são basicamente cinco, segundo sua responsabilidade no resultado contábil: de custos discricionários, de custos operacionais, de receitas, de lucros e de investimentos. Já Anthony (2002, p. 184) classifica os centros de responsabilidade segundo sua natureza de entradas e/ou saídas de valores monetários em quatro tipos: centros de receitas, centros de despesa, centros de lucros e centros de investimento.

Dentro dos centros de despesa adotados por Anthony, existem os custos disciplinados e o custo discricionário, ou seja, os dois centros adotados por Gomes e Amat (2001) estão enquadrados dentro de um único centro para Anthony (2002). É apenas uma questão de classificação, pois sua essência é a mesma na descrição de ambos os autores.

Enquanto Anthony (2002) define custos disciplinados como componentes que podem ser estimados em volume corretos e apropriados com razoável grau de precisão, Gomes e Amat (2001) definem os custos operacionais como tendo sua quantidade e recursos consumidos controláveis, apesar de não se poderem controlar os ingressos. Estes últimos autores dão como exemplo a seção de produção, e o primeiro autor os custos com mão de obra, matéria-prima e outros que são evidenciados no setor de produção.

Já em relação aos custos discricionários, são definidos por ambos os autores pesquisados como custos que não são facilmente apurados em relação à atividade que os consome. São custos típicos de departamentos de pesquisa e desenvolvimento, setores administrativos e de informática.

Os centros de receitas têm as saídas avaliadas em termo monetário e não existe nenhuma tentativa formal para relacionar a entrada. São voltados para a atividade de *marketing* e não têm responsabilidade de conseguir lucros; as vendas ou pedidos são comparados com orçamento ou cotas, os centros não são onerados com o custo do produto, e seus gerentes são responsável pelo custo do centro apenas.

O centro de lucro incorpora a responsabilidade de entradas e saídas que segundo Gomes e Amat (2001) são responsabilidades de centros de custos operacionais, de custos discricionários e de faturamento.

No centro de investimento Anthony (2002) afirma que a relação entre o lucro e o investimento é avaliada, ou seja, o retorno do investimento (GOMES e AMAT, 2001).

Segundo Gomes e Amat (2001), definida a estrutura de controle, dá-se início ao processo de controle.

O processo de controle compreende o estabelecimento dos objetivos e de planejamento, e a análise e avaliação da atuação de cada unidade, ou seja, a formulação dos objetivos, o planejamento e orçamentação dos meios e seu custo para o alcance dos objetivos e a avaliação periódica de atuação, além da avaliação de desempenho e do resultado de cada unidade organizacional.

O processo de controle pode ser usado como instrumento de motivação e identificação, bem como de aprendizado individual e organizacional.

## 2.4 Impactos Do Contexto Social Nas Organizações E No Desenho Do Sistema De Controle

Para Gomes e Amat (2001) a ocorrência do impacto do contexto social nas organizações ocorre de diversas maneiras:

- estímulo maior da sensibilidade às mudanças no contexto social;
- ênfase na melhora contínua das atividades e processos que se realizam internamente;
- fatores críticos ligados não somente à minimização dos custos, mas também a aspectos não financeiros, tais como inovação, qualidade, flexibilidade, penetração no mercado.

Dessa forma, estes autores acrescentam que se torna necessário desenhar sistemas de informação e controle que apresentem:

- outros tipos de informações além das financeiras, como: rentabilidade do capital, endividamento, rotação de estoque, satisfação dos clientes;
- informações internas comparadas à concorrência com a utilização de *benchmarking*: rentabilidade, endividamento, rotação do estoque, expansão comercial, liderança comercial, êxito na inovação;
- informações externas que traduzam os aspectos relevantes do contexto social, como: dados relativos a fornecedores, competidores, distribuidores.

## 3. Considerações finais

Enfim, quanto mais local e quanto menor for a empresa, maior será a centralização. Quando começa a haver uma expansão de mercados e/ou aumento o porte da empresa, o controle tende a ser descentralizado e mais formal.

Pode-se observar que empresas pequenas tendem a ado-

tar o controle familiar, que é centralizado e baseado na relação de confiança. Entretanto, quando a empresa começa a perder as características de uma empresa familiar, o controle deixa de ser eficaz. Uma empresa que ainda se encontra num contexto local, mas já se tornou uma empresa maior, precisa de um controle mais burocrático e, ainda que não seja tão competitiva, passa a adotar medidas de desempenho financeiro.

Quando passamos para a análise de empresas que se encontram em contextos sociais mais amplos, sendo inclusive internacionais, é necessário descentralizar o controle e trabalhar com centros de responsabilidade. Nesse contexto

será adotado um controle por resultados ou *ad hoc*, o que ficará na dependência da orientação da empresa.

Depois de observado esses fatores sociais e organizacionais, parte-se para o desenho do sistema de controle, que compreende o próprio sistema de controle e o processo de controle. O processo de controle será realizado após serem elaborados os sistemas que compõem o sistema de controle: sistema de indicadores e de informação. É necessário também o desenho de um sistema de resultados que seja capaz de evidenciar os resultados alcançados nos diferentes centros de responsabilidade.

## Referências

---

- ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo, Editora Atlas, 2002.
- FIGUEIREDO, Sandra, Centros de Responsabilidade e Preço de Transferência: I Encontro Nordeste de Contabilidade. 1993.
- GOMES, J. S. e AMAT, J. M. : Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional. São Paulo. Ed. Atlas, 3ª Ed. 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, Contabilidade Gerencial, 4ª edição, São Paulo, Atlas 1987.

