

DESCENTRALIZAÇÃO EM UNIDADES DE NEGÓCIOS: UM ESTUDO DE CASO NO SETOR DE CONFECÇÃO

Josir Simeone Gomes

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro

Professor da Faculdade de Administração e Finanças - FAF/UERJ

E-mail: josirgomes@superig.com.br

João Mandim

Mestre em Administração

E-mail: mandimbridge@com.br

RESUMO

Todo o aparato proporcionado pela era industrial com sistemas organizacionais burocráticos e hierárquicos precisava dar lugar a uma organização mais ágil para se manter competitiva e, mais do que isso, sobreviver. Tais organizações, atualmente, vivem num contexto caracterizado por uma multiplicidade de variáveis e de complexas forças, provocadas pelos agentes que atuam no ambiente e que acarretam mudanças e turbulências na atuação organizacional. Esse ambiente varia constantemente, ora apresentando ameaças e coações que a organização precisa evitar ou neutralizar, ora oferecendo oportunidades, facilidades e vantagens, que necessitam ser aproveitadas para o sucesso dos negócios. Todavia, é nesse ambiente que a organização obtém seus recursos, sua tecnologia e no qual coloca seus produtos e serviços, obtendo receitas e realizando resultados. Este trabalho apresenta o caso de uma empresa brasileira do setor de confecções que, no final dos anos 90, se reestruturou em unidades de negócios. Objetiva-se, primeiramente, verificar as razões que contribuíram para a decisão de descentralizar suas atividades, buscando compreender, ainda, os impactos ocorridos no processo decisório com a implantação da descentralização em unidades de negócios. Os resultados mostram os fatores que contribuíram para a descentralização, as dificuldades enfrentadas no processo e, também, como foram utilizadas as medidas de desempenho para lidar com essa nova estrutura.

Palavras-chave: Processo decisório. Descentralização. Unidades de Negócios.

ABSTRACT

The entire apparatus provided by the industrial era with its organizational, bureaucratic and hierarchical systems needed to make a room for a faster organization in order to keep its competitiveness and, more than that, survive. Presently, these organizations live in a context characterized by a multitude of variables and complex forces, caused by the agents who act in the environment and who bring changes and turbulences to the organizational performance. Such an environment often varies, now causing threats and pressures that the organization needs to avoid or neutralize, then giving chances, facilities and advantages that need to be profited in benefit of business success. However, it is in such environment that the organization obtains its resources, its technology, and puts its products and services, making revenues and conquering results. This study presents the case of a Brazilian company in the ready-made article sector that, in late 90s, re-structured itself in business units. Initially, the goal was to verify the reasons that led to the decision of de-centering its activities, aiming at understanding the impacts on the decision-making process with the implementation of the

decentralization in the business units. The results show the factors contributing to the decentralization, the difficulties confronted in the process and the utilization of performance measures in order to deal with the new structure.

Keywords: Decision-making process. De-centering, Business Units.

1 INTRODUÇÃO

A estratégia mais indicada para justificar as mudanças que vêm ocorrendo no mundo contemporâneo talvez seja a busca incessante pela competitividade. Para isso, as empresas vêm adotando, cada vez mais, métodos que lhe proporcionem a continuidade no mercado, um diferencial competitivo e, principalmente, maior retorno. Paralelamente a esses anseios, surge outro fator, como mensurar e avaliar se uma empresa está de fato sendo competitiva e agregando valor ou, ao contrário, se está simplesmente mantendo-se “viva” no mercado.

Nos últimos anos, vem crescendo o número de empresas no Brasil que estão dando início a processos de reestruturação, que incluem a criação de unidades descentralizadas de negócios. A finalidade é dar maior autonomia aos executivos do nível tático, permitindo que a alta administração priorize assuntos estratégicos que envolvem a organização de maneira geral. Concomitantemente, as decisões operacionais tendem a ganhar agilidade, podendo ocorrer redução de custos administrativos e melhoria no atendimento a clientes, reforçando a posição competitiva.

Este trabalho apresenta o caso de uma empresa brasileira do setor de confecções que, no final dos anos 90, se reestruturou em unidades de negócios. O objetivo é verificar as razões que contribuíram para a decisão de descentralizar suas atividades, buscando compreender, ainda, os impactos ocorridos no processo decisório com a implantação da descentralização em unidades de negócios. Pretende-se levantar e analisar os fatores que contribuíram para a descentralização, as dificuldades enfrentadas no processo e, também, como foram utilizadas as medidas de desempenho para lidar com essa nova estrutura.

2 REVISÃO LITERÁRIA

O contexto organizacional compreende a estrutura da organização, a estratégia, as pessoas e as relações interpessoais existentes entre elas, enquanto o contexto social compreende o mercado, o país e sua sociedade, com todos os seus valores, aspectos culturais e políticos.

Com base nesta diversificação, Gomes e Salas (1997) propõem diferentes tipos de controles organizacionais adequáveis segundo a dimensão (pequena ou grande) e o contexto social (local ou internacional) em que se encontram inseridas as organizações. Para estes autores, o sistema de controle gerencial pode ser classificado em: familiar, burocrático, *ad-hoc* e por resultados.

O controle familiar é utilizado nas empresas em que a menor dimensão ou um contexto social estável facilita um controle mais informal, nas quais a estrutura organizacional é muito centralizada e a estratégia é traçada pelo líder. Neste tipo de controle, há um pequeno grau de delegação, mas, de forma geral, a gerência centraliza grande parte das decisões e ações, o que reduz a necessidade de forte controle. No controle de gestão familiar, quando há delegação de autoridade, esta se baseia na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança. Desta forma, este modelo é condicionado às características do líder (normalmente o fundador).

O controle burocrático é próprio de ambientes pouco competitivos, de organizações de grande porte, centralizadas e normalmente fechadas para o exterior, em que predominam acentuada distância hierárquica entre os diversos níveis, limitada orientação para o mercado e ênfase na estabilidade, sobressaindo-se os sistemas formais, baseados em controles financeiros.

O controle por resultados é também baseado em sistemas de controles financeiros, existindo em ambientes muito competitivos, com elevado grau de descentralização, através da utilização de centros de responsabilidade avaliados com base nos resultados apresentados. Tal descentralização, aliada à grande dimensão da empresa, obriga a implantar sistemas formais de procedimentos para facilitar o controle. Normalmente, a organização que adota este tipo de controle tem estratégia com ênfase no curto prazo e no mercado.

O controle *ad-hoc* utiliza mecanismos não-formais, promovendo o autocontrole em ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade, que dificultam a formalização de procedimentos, além de basear-se em estruturas descentralizadas.

Apesar desta distinção, em muitos casos, os sistemas de controle de gestão adotados pelas empresas possuem, simultaneamente, características de mais de um dos tipos de controle apresentados por Gomes e Salas (1997).

2.1 Descentralização

A essência da descentralização é a delegação aos gerentes de escalões inferiores da empresa para tomar decisões (HORNGREN et al., 1994). Em outras palavras, os administradores dos escalões inferiores conhecem bem as condições locais, tendo a princípio, portanto, condições de tomar melhores decisões que seus superiores.

Solomons (1976) distingue os termos descentralização e divisionalização, indicando que o primeiro tem um significado genérico, ao passo que o segundo inclui a noção de responsabilidade delegada por lucro.

Para Atkinson et al. (1997), no nível puramente descritivo, centro de lucro poderia ser qualquer unidade organizacional em que alguma medida de lucro é determinada periodicamente.

Dentre as vantagens da descentralização, cumpre ressaltar o domínio sobre a assimetria das informações disponíveis (HORNGREN et al., 1994) e o tempo disponível para a tomada de decisão, por vezes próximo a zero.

No nível de cada unidade, o gerente tem informações mais detalhadas a respeito dos fatos que afetam particularmente sua unidade, quer ligado à redução de custos, à melhoria dos processos ou à motivação do pessoal e, por isso, a decisão deve estar onde os fatos ocorrem (IUDÍCIBUS, 1997).

O grau de descentralização adotado deverá variar com o grau de assimetria das informações disponíveis à administração central e às gerências de cada unidade. Cooper e Slagmulder (1998), observam que o nível de descentralização ideal pode chegar a micro-centros de lucro, cuja técnica reside na conversão de grandes centros de responsabilidade em centros de lucro muito menores. O grande benefício da estrutura dos micro-centros de lucro é a possibilidade dos indivíduos observarem os efeitos de todos os seus atos sobre o lucro do seu centro de responsabilidade.

A capacidade instalada, a estrutura de capital e a estrutura geográfica são decisões tomadas geralmente pela administração central. Já as fontes de suprimento, a linha de produtos, os preços, os investimentos de curto prazo e as atividades promocionais são em geral decisões tomadas de forma descentralizada.

Uma organização, com maior ou menor grau de descentralização, pode montar sua administração em centros de responsabilidade buscando avaliar melhor o desempenho e o

retorno das diversas unidades. Estas unidades são, geralmente, estruturadas segundo critérios geográficos, funcionais, por linhas de produtos ou por linha de clientes.

Segundo Anthony e Govindarajan (1995), a descentralização tem como principais benefícios:

- a) motivação dos gerentes de níveis inferiores;
- b) incentivo à rápida tomada de decisão;
- c) aumento de responsabilidade e comprometimento;
- d) cooperação no desenvolvimento e melhoria de processos;
- e) melhoria de foco na resolução de problemas.

Anthony e Govindarajan (1995) apontam também algumas desvantagens no processo de descentralização:

- a) divergência de objetivos;
- b) realização de atividades em duplicidade;
- c) diminuição da lealdade com o todo organizacional;
- d) aumento nos custos de levantamento de informações.

A descentralização pode conduzir a um problema de maximização dos resultados das unidades não convergentes com os interesses da organização como um todo. Isto acontece com frequência quando as unidades disputam os mesmos insumos ou quando a estrutura é verticalizada, em que um produto de uma unidade é insumo de outra.

2.2 Contabilidade por responsabilidade

Além de conhecer as características diversas dos tipos de sistemas de custeio e antes de escolher um ou outro, deve-se estruturar a empresa em módulos capazes de acumular os custos da organização como um todo. Um centro de responsabilidade é uma unidade organizacional que possui um gerente ou gestor responsável (HORNGREN et al., 1994).

O sistema contábil da empresa pode reconhecer diversos centros de responsabilidade e refletir a atuação e o desempenho de cada um, associados a receitas e despesas que a eles sejam pertinentes. Esta organização da contabilidade deve ser acompanhada de uma organização funcional coerente, em que cada unidade administrativa possua um gestor responsável com funções, autoridade e responsabilidade definidas.

Segundo Horngren et al. (1994), estes centros de responsabilidades podem se dividir em: a) centros de custos; b) centros de custo discricionários; c) centros de custo padrões; d) centro de vendas; e) centros de lucros; f) centros de investimentos.

2.2.1 Centro de custos

Centro de custos é o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para qual se acumulam custos (HORNGREN et al., 1994). Pode ser uma divisão, um departamento ou uma subdivisão da empresa; um grupo de máquinas, homens ou ambos; uma única máquina e sua força de operação; qualquer unidade de atividade na qual a organização está dividida com propósitos de alocar e atribuir custos. O centro de custo deverá ser homogêneo de forma a ser associado a um único vetor de custo. Assim sendo, o centro de custo que não obedecer tal condição deverá ser subdividido até atendê-la.

Existem dois tipos básicos de centro de custos: padrão e discricionário. Eles correspondem ao tipo de custo que nele são incorridos. Em um centro padrão, o valor dos insumos despendido pode ser estimado com grau de certeza razoável e está, na maioria das vezes, previsto em estudos técnicos de engenharia. Já no discricionário, o total de recursos empregados depende do julgamento do gerente ou responsável, segundo as condições e circunstâncias envolvidas.

A interação de serviços dos diversos centros, chamada de reciprocidade, deve ser levada em consideração na apuração de custos de cada centro. Assim, os centros de custos de serviços, aqueles que não estão diretamente relacionados à produção e dão suporte aos centros produtivos, deverão ter seus custos alocados aos centros produtivos. Em seguida, os custos acumulados nos centros de custos produtivos serão alocados aos produtos, através de métodos que abordem a reciprocidade entre eles.

2.2.2 Centro de vendas

É o centro de responsabilidade que se relaciona com os clientes e cujo desempenho é avaliado pelas unidades monetárias vendidas, sem que haja confrontação com os custos e despesas necessários à realização das transações.

Freqüentemente, o centro de vendas não tem as informações necessárias a tomar decisões do ótimo de marketing e, por isto, não fixam os preços de venda (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1995). Seu desempenho é confrontado contra os orçamentos ou metas de vendas.

2.2.3 Centro de lucro

É um segmento responsável tanto por sua receita quanto por sua despesa, ambas mensuradas e confrontadas em termos monetários. Em algumas situações, principalmente nas organizações sem fins lucrativos, a expressão centro de receita substitui centro de lucro, porque o lucro (tal como concebido comumente), não é a finalidade principal da subunidade. (HORNGREN, 1985).

Este tipo de centro é um dos principais meios de implementação da descentralização. Nele, as unidades são consideradas independentes dentro da organização, seus responsáveis têm autonomia operacional, tanto gerencial como comercial, podendo dispor de um sistema de informações contábeis independentes. O centro de lucro não possui autonomias financeiras, que fica concentrada na administração central da empresa. Ele adquire seus insumos, tanto no mercado externo quanto das outras unidades da empresa e distribui sua produção tanto no mercado externo quanto no interno (outras divisões da empresa).

Nesta situação, o conceito de preço de transferência assume o papel relevante tanto na decisão de fonte (interna ou externa) quanto de fórmula de cálculo (com base no mercado, no custo, na negociação entre as partes).

2.2.4 Centro de investimento

O centro de investimento mede não só o resultado como também o relacionamento deste com o capital investido. O propósito é verificar como os ativos foram utilizados na produção e obtenção do lucro. O objetivo desta análise é apresentar a eficiência do centro na utilização do capital investido, levar os gerentes a tomar decisões convergentes com o interesse da entidade e mensurar a performance da divisão como entidade econômica.

De fato, os teóricos da gestão econômica das empresas (GECON) têm uma visão abrangente, agrupando os centros de lucro e de investimentos em centros de resultado (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1995). Neles, cada gestor será responsável não só pela maximização das receitas esperadas como também pelo consumo de recursos que possa controlar.

2.3 Métodos de avaliação de ativos

Nas unidades de algumas empresas, a ênfase é dada ao lucro, ou seja, à diferença entre receitas e despesas. Em outras empresas, o lucro é comparado com o valor dos ativos empregados nas atividades das unidades, como no caso dos centros de investimento. Nesta seção, serão abordados os métodos usados na avaliação do desempenho de centros de investimentos.

A avaliação de ativos empregados envolve, entre outros propósitos, o de facultar informações úteis para a tomada de decisões relativas aos mesmos e motivar os executivos a tomar decisões corretas, no melhor interesse da empresa; e avaliar o desempenho das unidades de uma empresa.

No exame das alternativas de tratamento de ativos, existem dois métodos que correlacionam o lucro e os ativos empregados, o ROI (retorno sobre investimento) e o EVA[®] (valor econômico agregado).

A menos que o volume dos ativos empregados seja levado em conta, é difícil para a alta administração comparar os desempenhos, relativamente ao lucro, com divisões de outras empresas. As comparações de valores de lucro absolutos não têm significado se as unidades empregam volumes diferentes de recursos; quanto maiores forem esses recursos, maiores devem ser os lucros.

Os executivos das unidades, em geral, têm dois objetivos: gerar lucros adequados com os recursos postos à sua disposição e usar recursos adicionais apenas quando o investimento desses recursos tenha um retorno adequado. Segundo Anthony e Govindarajan (1995), a finalidade de correlacionar lucros com investimentos é motivar os executivos das unidades a atingir seus objetivos.

2.3.1 Surgimento do ROI

Percebendo a tensão existente e alarmada com maus resultados da *Du Pont Powder Company* durante a depressão aguda de 1920 e 1921, o comitê executivo formou um comitê organizacional composto por executivos-chave para estudar o problema. Este convocou especialistas de fora da empresa, estudou os arranjos e sistemas administrativos organizacionais de oito empresas líderes no ramo industrial e, de um modo geral, desenvolveu seu mandato da maneira usual na empresa, ou seja, de forma tipicamente metódica, racional e minuciosa.

As constatações do comitê acabaram se revelando como um divisor de águas na evolução histórica da empresa. Seu trabalho e o relatório que daí resultou tiveram impacto que ia bem além das dificuldades imediatas da empresa; pela primeira vez, uma nova forma de estrutura gerencial foi proposta (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 1995). O problema, conforme conclui o comitê, deveria estar na estrutura organizacional e nos sistemas administrativos da empresa. Sob os arranjos vigentes, era impossível estabelecer quem se responsabilizava pelos lucros.

A corporação *Du Pont* produzia uma diversificada gama de produtos químicos e foi a pioneira em se diferenciar do padrão vigente de focar a organização em um único tipo de produto. Em consequência, o corpo gerencial sênior foi obrigado a projetar técnicas mais sofisticadas para coordenar e controlar as atividades operacionais de suas diversas divisões. Uma das inovações nesse sentido foi o retorno sobre investimento (ROI).

O ROI é uma medida de desempenho utilizada para avaliar o retorno sobre o investimento e sua fórmula é expressa da seguinte forma:

$$\text{ROI} = \frac{\text{lucro líquido (LL)}}{\text{vendas líquidas (VL)}} \times \frac{\text{vendas líquidas (VL)}}{\text{ativo total (AT)}}$$

Onde:

$\frac{LL}{VL}$ = medida do retorno sobre vendas e

$\frac{VL}{AT}$ = medida do giro do capital

O retorno sobre vendas é uma medida associada à avaliação de eficiência, ou seja, a habilidade em controlar custos a um dado nível de atividade. O giro de capital mede a produtividade no uso do capital, ou seja, a habilidade de gerar vendas a um dado nível de atividade.

Ressalta-se que o RI, como substituto do ROI, foi desenvolvido no período do pós-guerra, a General Electric (GE) desenvolveu o método do lucro residual (ou Residual Income – RI). O RI é o excesso de lucro líquido sobre o custo do capital (LYNCH; WILLIAMSON, 1976).

$RI = \text{lucro sobre investimento} - (\text{custo de capital} \times \text{valor do investimento})$

O RI, dessa forma, aumentará toda vez que lucros provenientes de um investimento forem maiores do que o custo de capital, levando à eliminação daqueles que não cobrirem esse custo.

O RI torna mais fácil o uso de diferentes taxas de retorno para diferentes tipos de ativos, de acordo com o risco envolvido. O seu cálculo independe de que medida esteja sendo usada para medir a performance de um ativo, permitindo que o gerente se concentre mais no tipo de risco envolvido no negócio. A consequência disto é que o sistema de avaliação se torna consistente em relação às regras para se tomar decisões de compra de ativos.

Ao mesmo tempo, pode ser usado como um parâmetro de comparação entre departamentos. A meta de lucro residual para as unidades independe do perfil de lucratividade ou do tamanho que possuam.

2.4 Comparação entre ROI e EVA[®]

A taxa ROI é mais fácil de calcular, de compreender e absolutamente significativa. Além disso, as taxas ROI dos concorrentes são conhecidas e podem ser usadas como parâmetros de comparação, enquanto o Economic Value Added (EVA) não.

Por outro lado, o ROI cria hesitações diante da possibilidade de pouca ou nenhuma expansão em unidades que podem obter altos lucros. Uma unidade, por exemplo, que obtenha um retorno de investimento de 30%, poderá relutar em expandir-se, a menos que possa atingir uma taxa ROI de 30%, ou mais, sobre ativos adicionais; um retorno menor diminuiria o ROI geral mesmo que superior à taxa acima do custo do capital.

Segundo Anthony e Govindarajan (1995), o uso do EVA[®] soluciona tal problema, na medida que um lucro superior ao custo do capital aumenta o valor econômico agregado EVA[®]. Outra vantagem do EVA[®] é o seu uso com diferentes taxas para cada grupo de ativo, permitindo, assim, diferentes objetivos de lucro para as diferentes unidades de negócios. Da mesma forma, diferentes taxas ROI orçadas diferenciam a lucratividade esperada das unidades.

O método EVA[®] não resolve todos os problemas de avaliação da lucratividade em um centro de investimentos. Todas as unidades, com qualquer lucratividade, são motivadas a aumentar os investimentos se a taxa de retorno de um possível investimento excede a taxa exigida pelo sistema de avaliação de desempenho. Além disso, alguns bens podem ser subvalorizados, quando lançados no ativo imobilizado, e outros, quando são descartados.

Algumas empresas podem excluir o ativo da base de investimento, instituindo apenas uma taxa de juros sobre os ativos controláveis, como as contas a receber e os estoques. Nesse caso, os investimentos em ativo imobilizado são controlados por meio do orçamento, antes da aquisição e mediante auditoria, após a aquisição, para verificar se realmente ocorreram os ingressos de caixa previstos.

Na elaboração de um sistema de controle gerencial, deve-se ponderar entre a adoção de um parâmetro único (EVA[®]), para controlar lucros e investimentos, e a avaliação do desempenho do lucro e dos investimentos separadamente. A adoção de um parâmetro único leva os executivos a serem mais cuidadosos quando fazem investimentos adicionais que podem não ser lucrativos.

Outra razão para adoção de um parâmetro único reside no fato das matrizes em geral decidirem sobre grandes investimentos, sendo as aquisições de menor valor, embora significativas no total, relegadas aos executivos das unidades. Para contornar esse problema, estas aquisições podem ser incluídas como parte dos ativos controláveis, ao ser calculado o valor econômico agregado. Os grandes investimentos, portanto, seriam controlados separadamente.

2.5 Preço de transferência

Um dos principais desafios na operação de um sistema descentralizado é criar um método satisfatório para contabilizar produtos e serviços transferidos de um centro de lucro para outro, em empresas que têm quantidades consideráveis dessas transações. Preço de transferência é um preço de venda estabelecido para produtos ou serviços vendidos por uma divisão de uma organização, para outra divisão desta mesma organização (GRAY; RICKETTS, 1982).

Ao fazer a mensuração monetária dos produtos e serviços transferidos entre unidades, das quais ao menos uma seja um centro de lucro (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1995), está se utilizando algum tipo de preço de transferência. O termo especial “preço de transferência” é usado porque o método para sua formação é, algumas vezes, diferente do método usado para se chegar ao preço para as vendas regulares (GRAY; RICKETTS, 1982).

Se dois ou mais centros de lucro participam do processo de produção, ainda que apenas um deles realize a venda ao mercado, cada um tem uma cota de contribuição para obtenção do lucro (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 1995). O preço de transferência é a materialização desta contribuição e sua discussão remetente à discussão sobre o desempenho de cada unidade dentro da atuação da empresa como um todo. O que é receita para uma unidade é custo para outra. Para a empresa, como um todo, só há geração de lucro quando o centro de lucro final se relaciona com o mercado.

3 O CASO CHESTER

3.1 Histórico da empresa

A *Confecções Chester S. A.* foi fundada pelo alemão *Hermann Goldschmidt* no início dos anos 50, como *Confecções Chester Ltda.* A empresa deu início às suas atividades num pequeno sobrado em São Cristóvão, no município do Rio de Janeiro, com apenas seis máquinas de costura e uma de passar roupa. A empresa chegava a produzir 40 ternos mensais.

Em 1956, a *Chester*, já um pouco maior e precisando se expandir, mudou-se para um espaço maior no mesmo bairro e, a partir desta mudança, a empresa foi transformada em sociedade anônima, com o ingresso do *Sr. Menasche Wolf*. Com a entrada de sócios, o capital da empresa obteve grande elevação.

Em 1969, a empresa já vendia para todo o país e, para estimular ainda mais as vendas, foi criada pelo Sr. *Hermann Goldschmidt* a roupa *Club Um*, fabricada por um consórcio de nove empresas que, além da *Chester*, incluía empresas como *Sparta*, *José Silva* e outras. A idéia da criação era estimular no brasileiro o gosto pela “roupa feita” com qualidade, podendo ser encontrada em qualquer loja no País.

No ano de 1975, com o falecimento do Sr. *Menasche Wolf*, assumem a direção financeira e comercial, respectivamente, os seus herdeiros naturais *Marcel Wolf* e *Ronald Wolf* e, em 1976, com o falecimento do Sr. *Hermann Goldschmidt*, assume a direção industrial *Hermann Oppheimer*.

Em 1979, com 400 funcionários no setor produtivo e com 40 no setor administrativo, a *Chester* mudou-se mais uma vez de sede. Foi para o bairro do Cachambi, onde se localiza até hoje. A sua produção mensal era de 14.000 paletós, 24.000 calças e mais blazer e bermudas, chegando a estar entre as cinco maiores fábricas de confecções do Brasil.

Em 1988, foi escolhida entre as empresas de confecções do País para produzir a marca Hugo Boss, empresa com sede em *Stuttgart* na Alemanha. No ano de 1996, foi feito um grande investimento em tecnologia de ponta. Foram diversos tipos de equipamentos de última geração em matéria de confecção. A *Chester* foi premiada em 1997 com o “Prêmio Rio de Janeiro Qualidade Suprema” pela *International Press*, por se destacar em sua área de atuação.

A empresa tem como principais clientes grandes magazines e butiques, tendo toda a sua produção voltada ao mercado nacional, no qual a *Chester* desfruta o conceito de fornecedor confiável. É representada atualmente por 18 representantes, que atendem a todo o país, chegando a atingir aos mais exigentes clientes.

3.2 A reestruturação

Com o início da globalização, o fundamental era preparar a organização para ser mais competitiva nos níveis nacional e internacional. A empresa se encontrava no auge, porém deveria melhorar no aspecto relativo à gestão. A melhora da eficiência e da eficácia dos seus processos e a busca da satisfação total de seus clientes eram necessárias.

Numa época em que os preços dos produtos não eram o mais importante e a importação com alta taxa e restrições alfandegárias, os clientes passaram a escolher os competidores que mais lhe ofereciam qualidade e pontualidade nas entregas dos produtos.

O sistema de controle utilizado pela empresa era com base em orçamentos anuais e revisados semestralmente. A sua estrutura organizacional na época contava com três diretorias: a comercial, a administrativa/financeira e a industrial. A diretoria industrial e a diretoria comercial estavam divididas em gerentes gerais, sendo: Diretoria industrial – calça, paletó e manutenção; e Diretoria comercial – vendas e marketing.

No cenário em que se encontrava, a organização, não havia grandes preocupações em investir na empresa, manter seus equipamentos atualizados, não se destinavam recursos. Também não se preocupavam com as reações do mercado, pois tinham um bom faturamento devido a não competitividade e, como consequência, começavam a refletir essa situação.

A cadeia de valores da empresa é assim constituída: fornecimento, produção e distribuição.

3.2.1 Fornecedores

O fornecimento da empresa no seu processo produtivo é totalmente dependente de fornecedores externos. São consumidos 70.000 metros mensais de tecidos (sua principal matéria-prima), sendo 60.000 metros importados da Alemanha e Itália, com embarques bimestrais. Há necessidade de manter estoques por no mínimo 60 dias, já que os embarques

são feitos por navios com programação bimestral, contratados pela empresa. No entanto, os fornecedores conhecem o quanto deveria ser comprado semestralmente, mas a empresa decide quando os fornecedores devem liberar o embarque das mercadorias compradas.

Os outros 40.000 metros de tecidos são comprados no mercado interno, isto é, no Brasil.

Em relação aos seus equipamentos, por serem todos importados da Alemanha, a empresa mantém estoques de peças de reposição, pois elas não existem no mercado interno. Os processos produtivos da empresa são dependentes do maquinário.

3.2.2 Produção

Para que não haja interrupções em seu processo produtivo, a empresa organiza o sistema produtivo de modo que todas as operações necessárias à fabricação de seus produtos sejam executadas, dentro de uma área limitada. Como o seu maquinário é bastante especializado, exige-se que arranjos físicos sejam organizados de modo que haja maior utilização dos seus equipamentos e que não tenha interrupção no seu fluxo de produção.

3.2.3 Distribuição

Na distribuição, no setor de confecção, o frete é pago pelo cliente. Os preços dos produtos (paletós e calças) são normalmente cobrados pela cubagem transportada, não constituem um alto custo para os clientes, pois compõem somente uma parcela de no máximo 2% das vendas, embora a empresa sempre negocie para reduzir seus custos com transporte.

3.2.4 Estratégias

A principal estratégia traçada pelos executivos de topo foi a da integração vertical: buscando a maior competitividade e reduzir custos. A administração tinha consciência que era necessário controlar todos os aspectos de sua cadeia de valores, fornecimento até a distribuição. Outra estratégia foi buscar novos nichos de mercado, através da criação da linha feminina diferenciada pela excelência de qualidade, em que os concorrentes não pudessem competir e alcançar os mais exigentes clientes. Também desenvolveu um projeto de roupas populares, buscando atingir o nível de menor poder aquisitivo, concorrendo com preços baixos, a estratégia adotada pela empresa foi de nacionalizar a matéria-prima utilizada na confecção de seus produtos.

Nesta época, algumas mudanças estavam ocorrendo no ambiente externo. Soma-se a esses fatores o momento vivido na economia nacional e internacional, refletindo-se no mercado brasileiro. O setor da indústria do vestuário foi um dos mais atingidos da economia brasileira pela invasão dos produtos dos tigres asiáticos, italianos, franceses e outros.

Todo esse cenário de instabilidade no ambiente externo, que levava à necessidade de mudança estrutural na organização, aliado ao cenário interno de grande diversificação e complexidade das atividades, levou a administração da *Confecções Chester S. A.* à decisão de descentralizar suas operações.

Foi assim que, no início de 1999, a partir dessas razões externas e internas, que a empresa mudou de estrutura funcional para uma estrutura descentralizada em unidades de negócios. A seguir, são indicadas as atividades envolvidas e o grau de inter-relacionamento entre as áreas de negócios.

3.3 Estrutura organizacional

A empresa, além de garantir a coerência das diretrizes do grupo, exerce a função executiva das finanças da corporação. Fazem parte da sua estrutura do centro corporativo as seguintes atividades: relações com o mercado; planejamento; controladoria; assessoria jurídica; recursos humanos; finanças corporativas.

As unidades de negócios têm responsabilidades sobre as seguintes funções: produção e comercialização. A *Chester S. A.* possui duas unidades de negócios: a unidade de paletó e a unidade de calça. Elas estão localizadas no mesmo ambiente (na empresa que está localizada no Rio de Janeiro). A primeira unidade de negócio é a de paletó, sendo responsável por 60% do faturamento da empresa; a segunda é a de calça, sendo responsável pelos 40% restantes do faturamento da empresa.

O desempenho financeiro é calculado para cada unidade de negócios, sendo a seguir descritos os procedimentos com relação às variáveis que o compõem.

3.4 Transferência de bens entre as unidades

Não há transferência de bens entre as unidades de negócios por serem totalmente independentes.

3.5 Transferência de serviços entre as unidades

Não há transferência de serviços entre as unidades de negócios por serem totalmente independentes.

3.6 Função comum às duas unidades de negócios

Embora as duas unidades de negócios estejam separadas fisicamente, existe na empresa uma atividade comum no processo de fabricação. Trata-se do uso do corte, onde estão localizadas as duas unidades (paletó e calça).

As peças cortadas são distribuídas 100% nas suas respectivas unidades de negócios. Como critério de rateio de custos relativos a essas atividades, é utilizado custo total real de fabricação, rateado de acordo com a metragem consumida pelas unidades.

3.7 Cobrança pelo uso de instalações comuns

As duas unidades estão localizadas em instalações independentes. Porém, existe uma área que é utilizada por ambas, que é a do corte e a dos estoques a processar e por ele processados.

Como preço de transferência pelo uso dessas instalações comuns (imobilizados e equipamentos), a empresa utiliza a área de fábrica correspondente a cada unidade de negócios. Rateia as despesas da depreciação do espaço utilizado de acordo com a área de fábrica de cada unidade.

3.8 Cobrança pela prestação de serviços corporativa

Com relação à prestação de serviço corporativo – tais como finanças e contabilidade, serviços jurídicos, marketing, relações com o mercado, relações industriais, recursos humanos, *overhead*, departamento fiscal, planejamento e financiamento da dívida – são todos integralmente realizados no nível corporativo, sendo que 100% desses serviços são repassados para as unidades de negócios.

Esses serviços são repassados pelo valor do custo real do serviço. Não há critério diferenciado de alocação dos custos, ou seja, são todos reunidos em um só *pool* e repassados às unidades de negócios. O critério de rateio é o valor total das receitas de vendas de cada unidade.

Não há na empresa um “banco interno” responsável pela gerência e administração dos recursos financeiros das unidades. O caixa é administrado no Escritório Central, sem ser o único, pois é individualizado por unidades de negócios.

3.9 Medidas sobre desempenho financeiro

Para avaliar o desempenho financeiro das unidades de negócios, a empresa utiliza medidas sistematicamente: a margem de contribuição, vendas e ROI (retorno sobre investimentos). As medidas utilizadas são comparadas aos resultados alcançados no período com os do período anterior, sendo as metas estabelecidas pela corporação, de acordo com o desempenho passado.

Para cálculo da margem de contribuição, a empresa subtrai o valor de venda do produto, custeio direto. Fazem parte do custeio direto da empresa os custos industriais totais e os custos diretos sobre vendas (ICMS, PIS, COFINS, frete).

Para efeito do cálculo ROI, todos os ativos considerados como investimento base identificam-se diretamente com a unidade de negócios, pois só elas os utilizam. As seguintes contas de ativos são normalmente utilizadas como base de cálculo nos investimentos em cada unidade de negócios: contas a receber, externas, estoques (de matéria-prima, produtos em processo, produtos acabados), imobilizado e equipamentos de uso exclusivo da unidade de negócios.

Quanto às contas a receber, das unidades, bem como a conta caixa, não são consideradas como base de investimentos, pois não existe circulação de dinheiro nas unidades. De acordo com os dados da empresa, as contas de outros ativos circulantes, não são aplicados. O imobilizado e equipamentos utilizados por mais de uma unidade de negócios também não são considerados como base de investimentos, são considerados como custos. Em relação aos ativos corporativos, não são aplicados nesta empresa. Quanto aos ativos fixos, os valores considerados são os valores contábeis líquidos do balanço, isto é, o valor contábil bruto menos os custos de depreciação. Nas deduções dos cálculos dos investimentos base, somente as contas a pagar externas são inclusas. Como as contas a receber entre as unidades de negócios não são usadas como base de investimentos, as contas a pagar entre as unidades não existem. Não há, também, nenhum outro redutor, quer seja de passivo circulante ou não circulante que serve de cálculo de dedução dos investimentos base.

Os lucros para as unidades de negócios não são calculados após os impostos, porém são calculados da mesma forma que as regras contábeis das demonstrações financeiras legais. Seguem os princípios contábeis os itens de estoques, calculados pelo preço médio; a depreciação, que é linear, *leasing* e amortização. A avaliação de desempenho das unidades tem como objetivos principais medir o desempenho das unidades e de seus gerentes.

3.10 Autonomia dos gestores das unidades de negócios

Com o objetivo de apurar o grau de autonomia percebida pelos gestores de unidades de negócios, foram detectadas, por um de seus responsáveis, questões sobre:

- a) decisões de produto/mercado;
- b) decisões sobre recursos de materiais e serviços;
- c) outras decisões operacionais e;
- d) decisões de pessoal.

Com relação a essas questões, foi solicitado ao responsável que acusasse se a iniciativa do processo era dele ou de seu superior hierárquico. Caso fosse de sua iniciativa, foi questionado de como se dava o processo de tomada de decisão. De todos os questionamentos feitos ao responsável por uma das unidades de negócios da *Confecções Chester S. A.*, em nenhuma delas foi apontada que a iniciativa partia de outros.

Desse modo, todas as questões foram indicadas como sendo iniciativa do gestor da unidade. Foi indicado que a decisão é exclusiva do responsável pela unidade, nas seguintes situações:

- a) decisões de produto/mercado - remodelagem do produto para a principal linha de produção existente;
- b) decisões sobre recursos de materiais e serviços - seleção de fornecedor de matéria-prima; seleção de componentes para projetos que já têm orçamento aprovado;
- c) outras decisões operacionais - sobre alteração de preços de vendas do produto;
- d) decisões de pessoal - sobre a promoção de um dos diretores para nível hierárquico superior dentro da unidade, demissão de qualquer funcionário subordinado diretamente a ele e contratar uma nova pessoa externa à corporação para tornar-se seu subordinado direto.

Por sua vez, a decisão é tomada em conjunto com o superior da unidade, nas perspectivas consideradas, nas seguintes situações:

- a) decisões de produto/mercado - sobre a descontinuidade de uma linha de produção, possibilidade de expansão em um novo mercado para linha existente e desenvolvimento de uma nova linha de produto;
- b) decisões sobre recursos de materiais e serviços - compras de fornecedor externo quando o item poderia ser fornecido pela outra unidade, contratação de consultoria para estudos especiais, contratação de consultoria para auxiliar no desenvolvimento dos sistemas operacionais;
- c) outras decisões operacionais - sobre acréscimo nas despesas de marketing e alteração da política de estoques.

Em nenhuma situação acima descrita, a decisão é compartilhada com o superior e com os responsáveis de outras unidades.

Por fim, a decisão tomada é de responsabilidade do nível corporativo de outras unidades, nas seguintes situações:

- a) decisões de produto/mercado - sobre investimentos no aumento da capacidade de produção para linha existente;
- b) decisões de pessoal - determinar a gratificação a ser paga a seu subordinado direto e alterar o plano de vantagens extra-salariais (alimentação, saúde etc.), oferecidos aos empregados.

A empresa não possui uma fórmula de gratificar seus funcionários e executivos pelos resultados alcançados pela corporação, de acordo com o seu diretor financeiro, está sendo estudada uma maneira de como gratificá-los.

4 CONCLUSÃO

A *Confecções Chester S. A.*, ao ampliar seu mercado na economia como uma estratégia global traçada pela sua administração, precisou estabelecer metas setoriais, coordenadas para o alcance dos objetivos da empresa como um todo, definidos no planejamento estratégico.

O ano de 1999 representou para a *Chester* um novo ponto de partida para a conquista de horizontes mais amplos. A reestruturação em unidades de negócios foi um passo adiante na

gestão corporativa, dando maior autonomia para os órgãos de gestão e uma visão gerencial focada na atividade desenvolvida, que deve ser caracterizada pela contínua modernização.

Com essas condições, a administração corporativa iniciou um programa para enfrentar um mercado em mutação, tanto no plano doméstico, a partir de uma empresa tradicional, mas determinada a mudar e se transformar, sempre focada na continuidade da sua bem sucedida trajetória de prestação de serviços no setor de confecção.

A empresa iniciou um trabalho no setor de confecção, diversificando os seus produtos, levando o tradicional negócio de vestuário para uma nova dimensão de atendimento global. A escolha dessas estratégias já estão dando resultados positivos à empresa.

A decisão de diversificação contempla investimentos na área de treinamento de pessoal. Ainda, sob a ótica dos planos de busca de novas oportunidades empresarias, há perspectivas em algumas atividades, devido à competência acumulada ao longo desses anos, à administração e à operação de parte dessa atividade em todo o País.

Convém registrar, ainda, que a reestruturação em unidades de negócios trouxe não só uma melhoria de foco para toda a empresa, mas também alternativas para os acionistas, que passaram a contar com mais opções de investimento.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. *Management control systems*. 8. ed., Chicago: Irwin, 1995.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Management accounting*. 2.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Custo como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Micro-profits centers. *Managerial Accounting*. Danvers, p.16-18, Jun. 1998.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1997.

GRAY, Jack C., RICKETTS, Don. *Cost and managerial accounting*. Singapore: MacGraw-Hill, 1982.

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

HORNGREN, Charles T. et al. *Cost accounting, a managerial emphasis*. 8. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1994.

IUDÍCIBUS, Sergio de. *Teoria da contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LYNCH, Richard M.; WILLIAMSON, Robert W. *Accounting for management planning and control*. New York: McGraw-Hill, 1976.

SOLOMONS, David. *Divisional performance: measurement and control*. Homewood: Irwin, 1976.