

**ESCOLA POLITÉCNICA DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**TRABALHO DE FORMATURA**

**PROPOSTA PARA ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA**

**CORPORATIVA DE UM GRUPO MULTIDIVISIONAL**

**TABAJARA BERTELLI COSTA**

**ORIENTADOR: PROF<sup>a</sup> MÁRCIA TERRA DA SILVA**

**1995**

*H. 1995  
C 8238*

## ***AGRADECIMENTOS***

Meus agradecimentos ao Márcio Augustus Ribeiro e ao Roberto Kutschat Neto pela oportunidade de estágio proporcionada, ao Luciano e ao Wellington pelo acompanhamento e pela orientação recebida, à Fátima pelo auxílio na redação do trabalho, ao Edson Lima, Ernesto, Márcia, Marlene, Nelson e Rozany pelas valiosas contribuições e a todos os demais do Grupo Ultra que muito colaboraram para a realização deste trabalho.

Meus agradecimentos também à Professora Márcia Terra pela excelente orientação durante todas as etapas do desenvolvimento do trabalho.

Agradeço também à minha família pela paciência e compreensão para comigo durante esses últimos tempos.

## *SUMÁRIO*

Este trabalho consiste no desenvolvimento de um novo modelo organizacional para a área administrativa de um Grupo empresarial do setor químico e petroquímico, mais especificamente para o seu setor de Controladoria, que presta serviços à todas as divisões de negócios do Grupo.

A inadequação do modelo existente no setor resultou de um processo de reestruturação em curso em todo o Grupo, visando prepará-lo para atuar em um ambiente mais competitivo que está enfrentando. Essa busca levou, entre outras coisas, a uma redefinição do papel da sua área administrativa, alterando, em particular, a função do seu setor de Controladoria. Portanto, o objetivo desse trabalho é adequar o setor às novas necessidades do Grupo.

Com esse objetivo, foi desenvolvida uma nova definição conceitual para o setor, identificando claramente o seu novo papel e objetivos, e, então, elaborado um novo modelo de organização, possibilitando a instituição do novo conceito.

**PROPOSTA PARA ORGANIZAÇÃO DA CONTROLADORIA  
CORPORATIVA DE UM GRUPO MULTIDIVISIONAL**

<b>1. APRESENTAÇÃO DO TRABALHO DE FORMATURA.....</b>	<b>1</b>
1.1 - INTRODUÇÃO AO TRABALHO.....	1
1.2 - A METODOLOGIA DO TRABALHO.....	2
<b>2. DESCRIÇÃO DO LOCAL DO ESTÁGIO.....</b>	<b>3</b>
2.1 - O GRUPO ULTRA.....	3
2.1.1 - Histórico.....	3
2.1.2 - Estrutura.....	3
2.1.3 - Dimensões.....	5
2.2 - AS DIVISÕES DE NEGÓCIOS DO GRUPO.....	6
2.2.1 - A Divisão Gás.....	6
2.2.2 - A Divisão Química.....	7
2.2.3 - A Divisão Transportes e Armazenagem.....	8
2.3 - A ÁREA CORPORATIVA.....	9
2.4 - A CONTROLADORIA CORPORATIVA.....	11
2.4.1 - O Fluxo de Informações do Grupo.....	11
2.4.2 - As Funções do setor.....	14
2.4.3 - Organização do setor.....	15
2.4.4 - O Processo de Trabalho.....	21
<b>3. DEFINIÇÃO DO TEMA PARA O TRABALHO DE FORMATURA</b>	<b>26</b>
3.1 - AS TRANSFORMAÇÕES NO GRUPO.....	26
3.1.1 - As Mudanças nas Divisões de Negócios.....	27
3.1.2 - O Novo Papel das Controladorias.....	29
3.2 - AS TRANSFORMAÇÕES NA CONTROLADORIA CORPORATIVA.....	31
3.2.1 - A Situação do Setor que Motivou o Processo.....	31
3.2.2 - Acontecimentos Relacionados.....	32
3.2.3 - Ações Empreendidas.....	34
3.2.4 - Resultados Obtidos.....	35
3.2.5 - O que Faltou ao Processo.....	37
3.3 - O TEMA PARA O TRABALHO DE FORMATURA.....	38

---

<b>4. O QUE É A CONTROLADORIA DE UMA EMPRESA .....</b>	<b>40</b>
4.1 - INTRODUÇÃO .....	40
4.2 - O CONCEITO DE CONTROLADORIA .....	42
4.2.1 - Controladoria e Contabilidade na Gestão das Empresas .....	42
4.2.2 - A Missão da Controladoria .....	43
4.2.3 - As Novas Funções da Controladoria: .....	44
4.3 - REQUISITOS PARA O DESEMPENHO DA FUNÇÃO CONTROLADORIA.....	45
4.3.1 - Qualificações para o Desempenho da Função de Controladoria .....	45
4.3.2 - Os Princípios Norteadores das Ações da Controladoria: .....	46
4.4 - ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA.....	47
4.5 - COMPARAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A CONTROLADORIA.....	48
4.6 - A FUNÇÃO CONTROLADORIA NO GRUPO ULTRA.....	49
<b>5. DESENVOLVENDO O MODELO .....</b>	<b>51</b>
5.1 - AS RAZÕES PARA A ADOÇÃO DE UMA ÁREA CORPORATIVA.....	52
5.1.1 - Os Objetivos de uma Área Corporativa .....	52
5.1.2 - As Vantagens e Desvantagens da Adoção de uma Área Central.....	53
5.1.3 - As Razões da Área Corporativa do Grupo Ultra.....	55
5.2 - O MODELO DE GESTÃO DAS DIVISÕES DE NEGÓCIOS.....	56
5.2.1 - A Forma de Medir o Desempenho dos Negócios .....	57
5.2.2 - O Apoio das Controladorias Divisionais .....	58
5.2.3 - O Apoio da Controladoria Corporativa .....	59
5.3 - ANÁLISE DO MODELO ATUAL DA CONTROLADORIA CORPORATIVA .....	60
5.3.1 - Contabilidade de Estoques e Custos .....	61
5.3.2 - Gerência de Informações.....	63
5.3.3 - Gerência Contábil .....	64
5.3.4 - Conclusões Sobre o Modelo Atual da Controladoria Corporativa.....	66
5.4 - UM ESBOÇO DO MODELO CONCEITUAL.....	67

---

## ÍNDICE ANALÍTICO

---

<b>6. O MODELO CONCEITUAL</b> .....	<b>69</b>
6.1 - AS DIRETRIZES BÁSICAS.....	69
6.2 - CLIENTES.....	71
6.3 - OS OBJETIVOS DO SETOR.....	71
6.4 - MISSÃO, FINALIDADE E PREMISAS DO SETOR.....	74
6.5 - AS FUNÇÕES DO SETOR.....	75
6.5.1 - Funções Contábeis.....	75
6.5.2 - Funções "Controller".....	79
<b>7. O MODELO DE ORGANIZAÇÃO</b> .....	<b>84</b>
7.1 - ESTRUTURA.....	84
7.1.1 - A Nova Estrutura.....	87
7.1.2 - As Equipes.....	89
7.2 - GESTÃO DO SETOR.....	89
7.2.1 - Organização.....	90
7.2.2 - Funcionamento das Equipes.....	91
7.2.3 - Acompanhamento das Equipes.....	96
7.3 - COMUNICAÇÃO.....	97
7.3.1 - Entre Equipes.....	97
7.3.2 - Entre Equipes e Divisões.....	98
7.3.3 - Entre Equipes e Administração Corporativa.....	98
7.4 - FLUXO DE INFORMAÇÕES DO GRUPO.....	98
<b>8. CONCLUSÃO DO TRABALHO DE FORMATURA</b> .....	<b>102</b>
8.1 - A CONTINUIDADE DO TRABALHO.....	102
8.2 - O APRENDIZADO PROPORCIONADO.....	103
<b>9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>105</b>

## APÊNDICE I

---

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 2-1: Estrutura Gerencial do Grupo Ultra.....	4
Figura 2-2: Estrutura Societária Simplificada do Grupo Ultra.....	5
Figura 2-3: Estrutura de Distribuição de GLP.....	6
Figura 2-4: Organograma da área corporativa .....	9
Figura 2-5: Interface entre os Sistemas de Informações.....	11
Figura 2-6: O Atual Fluxo do Sistema de Informações do Grupo.....	13
Figura 2-7: Organograma da Controladoria Corporativa.....	15
Figura 2-8: Divisão do Trabalho na Contabilidade Financeira .....	16
Figura 2-9: Fluxo de Informações na Controladoria Corporativa.....	22
Figura 2-10: Fases de trabalho na Contabilidade Financeira.....	24
Figura 4-1: Modelo de gestão das empresas.....	42
Figura 5-1: Organograma da Controladoria Corporativa.....	61
Figura 6-1: Modificação no Relacionamento entre as Controladorias.....	70
Figura 7-1: Estrutura funcional para a Controladoria Corporativa.....	85
Figura 7-2: Estrutura por Divisão de Negócio p/ a Controladoria Corporativa	86
Figura 7-3: A nova estrutura do Controladoria Corporativa.....	88
Figura 7-4: Proposta para o Fluxo do Sistema de Informações do Grupo.....	101

**LISTA DE TABELAS**

Tabela 2-1: Faturamento das divisões do Grupo Ultra em 1994 (US\$).....	6
Tabela 3-1: Lucro sobre o Patrimônio Líquido das Divisões do Grupo.....	27
Tabela 3-2: Número de funcionários administrativos da divisão Gás.....	28
Tabela 4-1: Comparação Contabilidade x Controladoria .....	49
Tabela 7-1: Número de Funcionário nas Equipes de Serviço.....	92

---

# **CAPÍTULO I**

---

**Apresentação do Trabalho**



## **1. APRESENTAÇÃO DO TRABALHO DE FORMATURA**

### **1.1 - INTRODUÇÃO AO TRABALHO**

Este trabalho se desenvolveu num dos maiores grupos privados do país, o Grupo Ultra, atuante no ramo químico e petroquímico. As diversas empresas que o compõe estão estruturadas em divisões estratégicas de negócios e são apoiadas por uma área de administração central. É um Grupo de capital nacional, que atravessa um momento de transformação, para se adaptar ao ambiente competitivo em que está se transformando o mercado em que atua.

O Trabalho de Formatura foi desenvolvido num dos setores da área corporativa, mais precisamente na Controladoria Corporativa.

Em razão das grandes transformações que estão ocorrendo nos seus mercados, o Grupo viu-se frente à necessidade de reorganizar seus negócios para melhor adaptar-se ao ambiente mais competitivo que começou a se formar. O processo de reestruturação do Grupo encontrava-se num estágio avançado quando do desenvolvimento deste Trabalho de Formatura, contudo, a área corporativa - onde se desenvolveu o estágio - ainda não havia se adaptado à nova realidade.

Para melhorar a competitividade das suas empresas, todas as funções de apoio aos seus negócios precisam ser repensadas e remodeladas, e, uma delas, a função de controladoria, que no caso do Grupo é de responsabilidade tanto da área corporativa quanto das divisões de negócios, não é uma exceção. Porém, não se conhecia seu potencial de contribuição para o Grupo, muito menos havia entendimento sobre como esta função deveria ser realizada, especialmente quanto à maneira de compartilhá-la entre a área corporativa e as divisões.

Nosso trabalho desenvolveu-se com o objetivo de trazer à tona o significado da função de controladoria para o Grupo, para, então, definirmos o papel e a forma de organização da Controladoria da área corporativa.

Este trabalho, que utilizou muitos dos conhecimentos das disciplinas ministradas no curso de Engenharia de Produção, teve grande relevância, não apenas pela aplicação de algumas técnicas conhecidas, mas sim pela importância e oportunidade do tema escolhido para a empresa. A definição do tema do nosso trabalho não se baseou na busca de um problema para

aplicarmos uma técnica já conhecida, mas sim na identificação de um problema prioritário para o Grupo, em especial, para o setor em que estávamos alocados e cuja solução fosse claramente importante.

## **1.2 - A METODOLOGIA DO TRABALHO**

O primeiro passo para a definição do modelo da controladoria corporativa é o entendimento do que é uma controladoria e sua adaptação ao Grupo. Este trabalho foi desenvolvido através de uma grande pesquisa bibliográfica, consulta a professores especializados no assunto, visitas às controladorias de diversas empresas, entre outras coisas.

Para adaptar esses conceitos sobre controladoria para a realidade do Grupo e definir o modelo dessa função para a área central, três abordagens foram utilizadas:

1º- Entender as razões e os objetivos do Grupo em manter uma área central responsável pelas atividades de administração, pois a controladoria dessa área precisa respeitar essas razões e objetivos.

2º- Estudar o modelo de gestão das divisões de negócios do Grupo, pois são elas as atividades “fins” da empresa e todas as funções “meio”, como a de controladoria, devem direcionar-se para o seu apoio.

3º- Analisar o modelo atual da Controladoria Corporativa, verificando seus pontos de adequação ou inadequação ao modelo de gestão do Grupo.

Feitas essas análises, proporemos um modelo conceitual para a Controladoria Corporativa, isto é, definiremos o papel do setor, através da apresentação da sua missão, de seus objetivos, de seus clientes e de suas funções.

Como a adoção do modelo conceitual proposto para o setor implica na alteração da sua forma de organização, proporemos, também, uma nova estrutura organizacional, coerente com os objetivos do Grupo e com as necessidades das empresas e que possa efetivamente perseguir o modelo conceitual da controladoria.

# **CAPÍTULO II**

---

**Descrição do Local do Estágio**

## **2. DESCRIÇÃO DO LOCAL DO ESTÁGIO**

### **2.1 - O GRUPO ULTRA**

#### **2.1.1 - Histórico**

O Grupo Ultra iniciou suas atividades em 1937 com a fundação , por Ernesto Igel, da *Empresa Brasileira de Gás a domicílio Ltda.*, uma empresa de distribuição de gás liqüefeito de petróleo, que posteriormente se tornou na Ultragaz.

Com o passar dos anos o Grupo diversificou suas atividades, passando a atuar em outros setores como: químico, petroquímico, de fertilizantes, de transportes, de comércio de móveis e utensílios domésticos, de engenharia, agropecuário, de turismo, etc.

A partir da década de 80, objetivando melhorar seu desempenho através da concentração das suas capacitações e competências num mercado específico, o Grupo iniciou um processo de focalização de seus negócios, mantendo-se apenas em áreas relacionadas direta ou indiretamente ao setor químico e petroquímico; vendendo ou desativando empresas que não atuassem nesse setor e, então, concentrando seus investimentos nas demais empresas, incrementando, dessa forma, sua participação nesses mercados.

Atualmente o Grupo Ultra conta 58 anos de existência, possui cerca de 6.500 funcionários e está estruturado em três divisões de negócios, atuando nas áreas de engarrafamento, armazenagem e distribuição de gás liqüefeito de petróleo (GLP), produção e comercialização de produtos químicos e petroquímicos, transporte e armazenagem de cargas especiais.

#### **2.1.2 - Estrutura**

As empresas do Grupo estão separadas em três divisões de negócios, denominadas:

- **Divisão Gás;**
- **Divisão Química;**
- **Divisão Transportes e Armazenagem.**

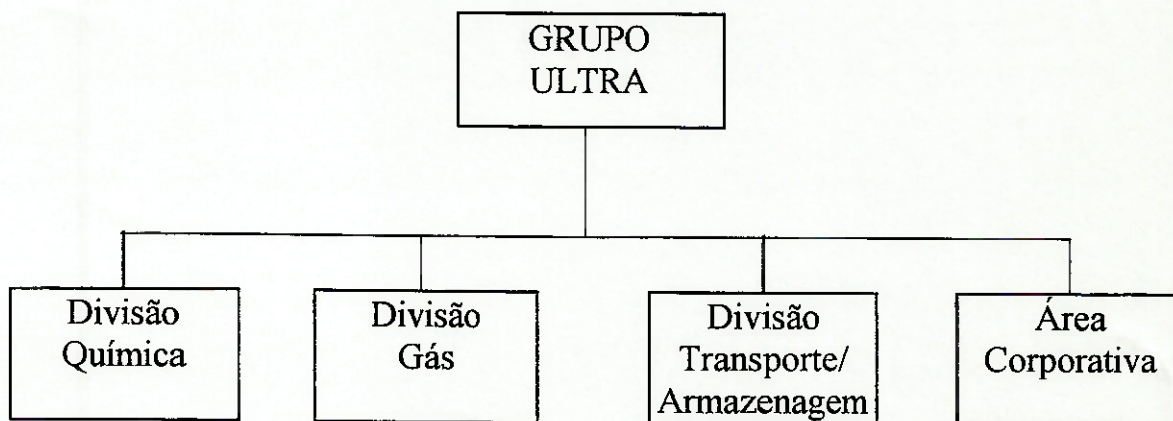
Além dessas três divisões básicas de negócios, o Grupo possui uma estrutura responsável pelos serviços de contabilidade, tesouraria, recursos humanos e informática de todas as empresas. Esses serviços são executados centralizadamente pela empresa de administração financeira do Grupo, que no nosso trabalho será denominada **Área Corporativa**.

Na realidade, as divisões de negócios são apenas entidades gerenciais, isto é, não são empresas legalmente constituídas. Essa estrutura foi instituída para facilitar a administração do portfólio de investimentos do Grupo, contudo, do ponto de vista legal o Grupo possui outra estrutura, a societária.

O conhecimento dessas estruturas é importante pois o nosso trabalho será desenvolvido, no setor de Controladoria da Área Corporativa, que utiliza a estrutura gerencial, quando trata das informações gerenciais do Grupo, e também a estrutura societária, quando trata as informações destinadas aos compromissos contábeis do Grupo, como publicação de balanços patrimoniais, cálculo do imposto de renda devido, entre outros.

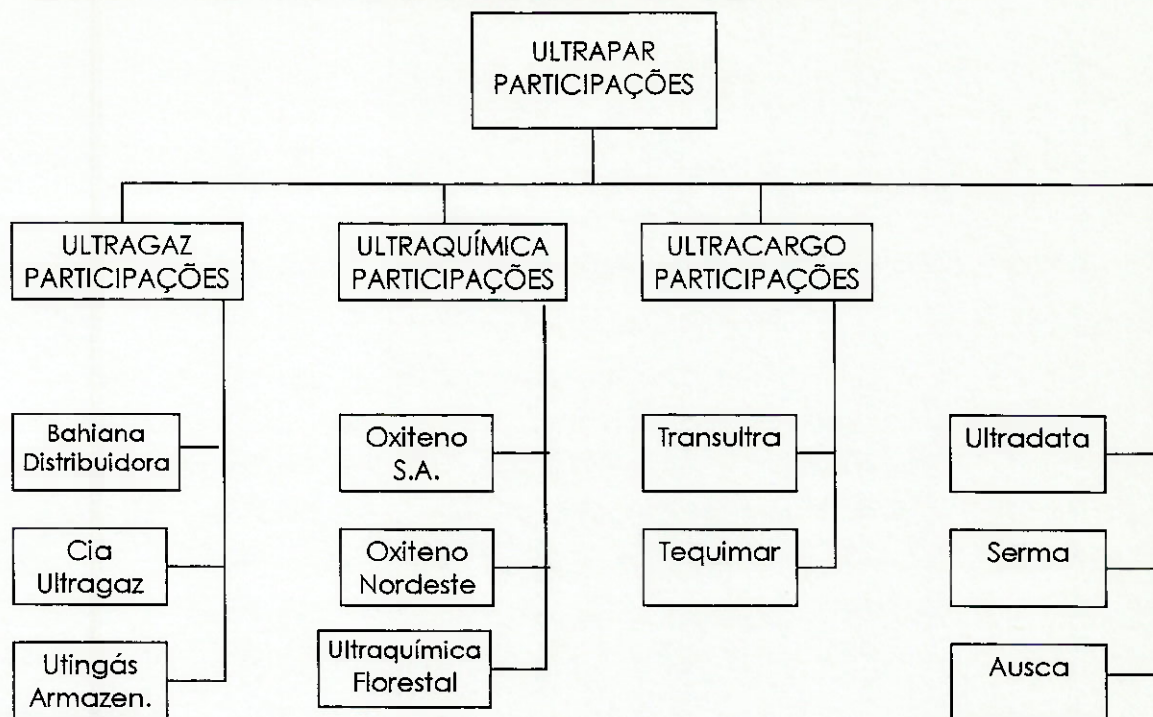
A Figura 2-1 mostra a estrutura gerencial do Grupo Ultra e a Figura 2-2 a sua estrutura societária simplificada.

**Figura 2-1: Estrutura Gerencial do Grupo Ultra**



**Elaborado pelo Autor**

Figura 2-2: Estrutura Societária Simplificada do Grupo Ultra



Elaborado pelo Autor

As empresas Ultradata, Serma e Ausca compõem a Área Corporativa do Grupo.

### 2.1.3 - Dimensões

O faturamento do Grupo Ultra no ano de 1994 foi da ordem de US\$ 960 milhões, conforme publicação do seu balanço anual. Com isso se encontra como o trigésimo maior grupo privado de capital nacional do Brasil<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Balanço Anual 95/96 - 500 Maiores do Mercosul.

Na Tabela 2-1 apresenta-se a divisão do faturamento do Grupo entre os seus ramos de negócios:

**Tabela 2-1: Faturamento das divisões de negócios do Grupo Ultra em 1994 (US\$)**

GRUPO ULTRA	DIVISÃO GÁS	DIVISÃO QUÍMICA e PETROQUÍMICA	DIVISÃO TRANSPORTES e ARMAZENAGEM
960 milhões	470 milhões	440 milhões	50 milhões

Transcrito dos balanços - 1994 - publicados pelo Grupo Ultra

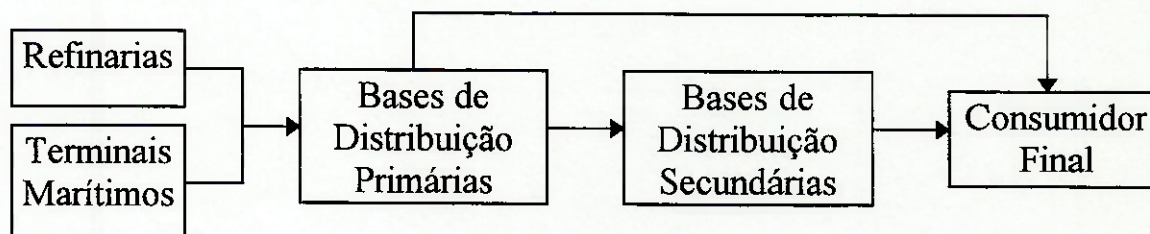
## 2.2 - AS DIVISÕES DE NEGÓCIOS DO GRUPO

### 2.2.1 - A Divisão Gás

O Grupo atua no setor de engarrafamento, armazenagem e distribuição de gás liquefeito de petróleo (GLP) nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste através da empresa Ultragaz S/A, e na região Nordeste através da empresa Bahiana Distribuidora de Gás Ltda.; além de ser acionista majoritário da Utingás Armazenadora S/A, que presta serviços de armazenagem do gás. Todas são controladas pela holding Ultragaz .

O sistema de distribuição de GLP utiliza-se da estrutura de Bases de Distribuição, composta de Bases de Distribuição Primárias e Secundárias, Conforme a Figura 2-3 .

**Figura 2-3: Estrutura de Distribuição de GLP**



Elaborado pelo autor

As Bases de Distribuição Primárias são responsáveis por receber o GLP das refinarias ou terminais marítimos, armazená-lo e distribuí-lo a granel para as Bases Secundárias ou engarrafá-lo para posterior distribuição ao consumidor final.

As Bases de Distribuição Secundárias são responsáveis por receber o GLP das Bases Primárias ou mesmo de outras Bases Secundárias, armazená-lo e efetuar o engarrafamento para, então, o distribuir ao consumidor final.

O serviço de distribuição de GLP alcança todo o território nacional, tendo dimensões maiores que outros serviços essenciais como saneamento básico e distribuição de energia; segundo dados do Anuário Estatístico IBGE de 1990 o GLP está presente em mais de 97% das residências brasileiras, inclusive em regiões em que não existe malha rodoviária, sendo abastecidas até por via fluvial.

O mercado consumidor de gás possui um comportamento pouco elástico, isto é, não se observam grandes variações de consumo relacionadas diretamente com a situação econômica do país; desta forma, sendo difícil aumentar o tamanho do mercado, a disputa por participação no mercado torna-se ainda mais forte.

No ano de 1994 a Divisão Gás comercializou por volta de um milhão de toneladas de GLP dentro do mercado brasileiro. Em âmbito nacional ocupa o terceiro lugar em volume de vendas, porém ocupa o primeiro lugar no estado de São Paulo, onde concentra suas atividades. É também em São Paulo que se observa a disputa mais acirrada entre as empresas do setor por participação no mercado.

### **2.2.2 - A Divisão Química**

O Grupo iniciou suas atividades no setor químico e petroquímico no início da década de 70 com a fundação da Ultraquímica S.A. e no ano de 1992 incrementou sua participação no mercado com a aquisição da empresa Oxiteno S.A. Indústria e Comércio e de suas controladas.

Os principais produtos fabricados por essa divisão do Grupo são o óxido de eteno, glicóis etilênicos, éteres glicólicos, etanolaminas e derivados etoxilados. Em sua maioria destina-se a abastecer os segmentos de papel e



celulose, têxtil, petróleo, tintas, cosméticos, etc. O Grupo ocupa uma posição de destaque nesses mercados, sendo o principal fornecedor de todos os produtos que fabrica, além de, na maioria dos casos, ser o único fornecedor desses produtos.

As plantas industriais da divisão química do Grupo estão espalhadas pelo país inteiro. Existem 4 plantas em São Paulo - Mauá (2), Cubatão e Tremembé; uma no Rio de Janeiro - Santa Cruz; outras duas na Bahia - Camaçari - e ainda outra em Triunfo - RS.

O setor químico brasileiro passa por um momento de abertura de mercado aos concorrentes externos, obrigando as empresas a investirem mais intensamente na melhoria do seu desempenho competitivo, não sendo diferente a postura adotada pela divisão química do Grupo. No ano de 1994 essa divisão comercializou cerca de 300 mil toneladas de materiais, sendo que desse total aproximadamente 25% se destinaram ao mercado externo, o que evidencia que o Grupo já possui uma boa penetração mundial.

### **2.2.3 - A Divisão Transportes e Armazenagem**

O início das atividades do Grupo nesse setor ocorreu na década de 60, em razão da necessidade de transporte do GLP utilizado pela Ultragas e se desenvolveu tendo em vista atender a crescente demanda de movimentação de grandes quantidades de cargas que requeriam um serviço mais qualificado e diferenciado, principalmente no que se refere à segurança, pois a maioria das cargas movimentadas de produtos inflamáveis e corrosivos.

Posteriormente, objetivando prestar um serviço mais completo a seus clientes, em especial os do pólo petroquímico de Camaçari, cria-se o Tequimar - Terminal Químico de Aratu - possibilitando oferecer também os serviços de armazenagem das cargas movimentadas neste local.

Os serviços de transportes são executados pela Transultra S.A., e os de armazenagem pelo Tequimar, ambos controlados pela "holding" Ultracargo S.A.

Do total das toneladas de cargas movimentadas pela Transultra, 60% são produtos petroquímicos, sendo o restante composto pelos segmentos de GLP, fertilizantes e químicos.

### 2.3 - A ÁREA CORPORATIVA

A área corporativa centraliza algumas atividades comuns às divisões do Grupo, sendo responsável pelos serviços de tesouraria, controladoria, recursos humanos e informática.

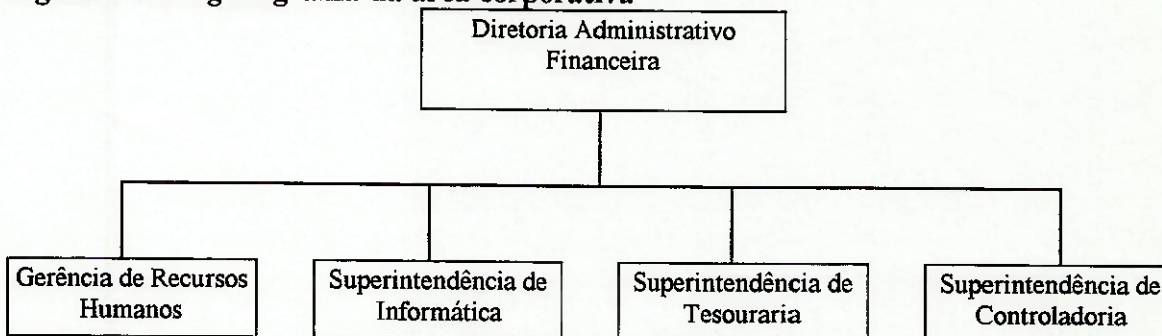
Atualmente a área Corporativa apresenta um quadro com 270 funcionários e tem um custo anual estimado em US\$ 15 milhões. Estes custos são rateados segundo critérios predeterminados para cada divisão de negócio do Grupo.

A Área Corporativa está dividida nos seguintes setores:

- Superintendência de Controladoria;
- Superintendência de Tesouraria;
- Superintendência de Informática;
- Gerência de Recursos Humanos.

Esses quatro setores se reportam diretamente ao principal executivo da área corporativa - o diretor superintendente-financeiro do Grupo; a Figura 2-4 apresenta o organograma da área.

Figura 2-4: Organograma da área corporativa



elaborado pelo autor

A **Gerência de Recursos Humanos** realiza todas as tarefas pertinentes à área, para a Área Corporativa e para a divisão Gás, e presta serviços de assessoria às demais empresas do Grupo, que possuem seu próprio setor de

recursos humanos. Basicamente, está estruturada em uma área que realiza atividades operacionais, como o processamento da folha de pagamento e uma outra que apóia as áreas de recursos humanos das divisões em atividades como recrutamento e seleção, desenvolvimento de pessoal, etc.

A **Superintendência de Informática** presta todos os serviços de apoio e desenvolvimento de sistemas de informação ao Grupo, atribuindo a cada divisão de negócio um gerente de contas, estando internamente estruturada em equipes identificadas com as divisões, além de uma equipe de produção (processamento de dados) e outra equipe de suporte interno.

A grande maioria dos sistemas de informações do Grupo opera num sistema de grande porte (“mainframe”) que é acessado através de terminais. Todos os serviços de informática são de responsabilidade da área corporativa, que atualmente não presta serviços externos ao Grupo.

A **Superintendência de Tesouraria** está dividida em quatro gerências:

*Gerência de Administração de Fundos / Seguros*, responsável pela captação do numerário recebido pelas empresas do Grupo e pela administração de seguros e demais serviços bancários.

*Gerência de Contas a Pagar*, responsável pelas atividades relativas aos pagamentos das compras feitas pelas empresas do Grupo.

*Gerência de Planejamento Financeiro e Operações Financeiras de Longo Prazo*, responsável pelas atividades de financiamento de longo prazo e pelas operações de câmbio das empresas do Grupo.

*Gerência de Operações Financeiras de Curto Prazo*: responsável pelas atividades de equacionamento do fluxo de caixa do Grupo, gerenciando os recursos financeiros de todas as suas empresas.

### **Superintendência de Controladoria**

Será nessa Superintendência que desenvolveremos nosso trabalho e como a caracterização da área tem grande relacionamento com a definição do tema a ser estudado, bem como com o desenvolvimento do trabalho, faremos uma descrição mais completa sobre o setor no tópico seguinte.

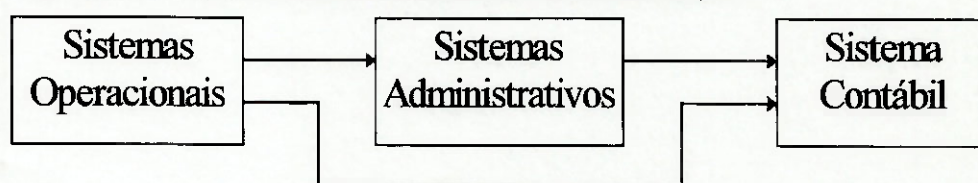
## 2.4 - A CONTROLADORIA CORPORATIVA

A Controladoria Corporativa do Grupo passa por um processo de mudança, iniciado no ano passado, quando deixou de ser apenas uma contabilidade para assumir o “status” de uma controladoria. No capítulo seguinte explicaremos essa transformação, fazendo uma análise das recentes mudanças ocorridas no setor. Por enquanto, faremos apenas sua apresentação, através da sua forma de organização, suas funções e do seu fluxo de trabalho. É interessante ressaltar que a apresentação da área é uma peça importante do trabalho, como ficará mais claro quando definirmos o seu tema.

### 2.4.1 - O Fluxo de Informações do Grupo

O funcionamento deste setor tem profunda relação com o fluxo de informações do Grupo, no qual as informações são captadas pelos sistemas operacionais e chegam à área corporativa através dos sistemas administrativos, ou diretamente no sistema contábil, conforme a Figura 2-5.

Figura 2-5: Interface entre os Sistemas de Informações



Elaborado pelo autor

Alguns sistemas de informações operacionais<sup>2</sup> comunicam-se diretamente com o sistema de informação contábil, outros passam antes por algum sistema de informação administrativo<sup>3</sup>, que depois se integram ao sistema contábil,

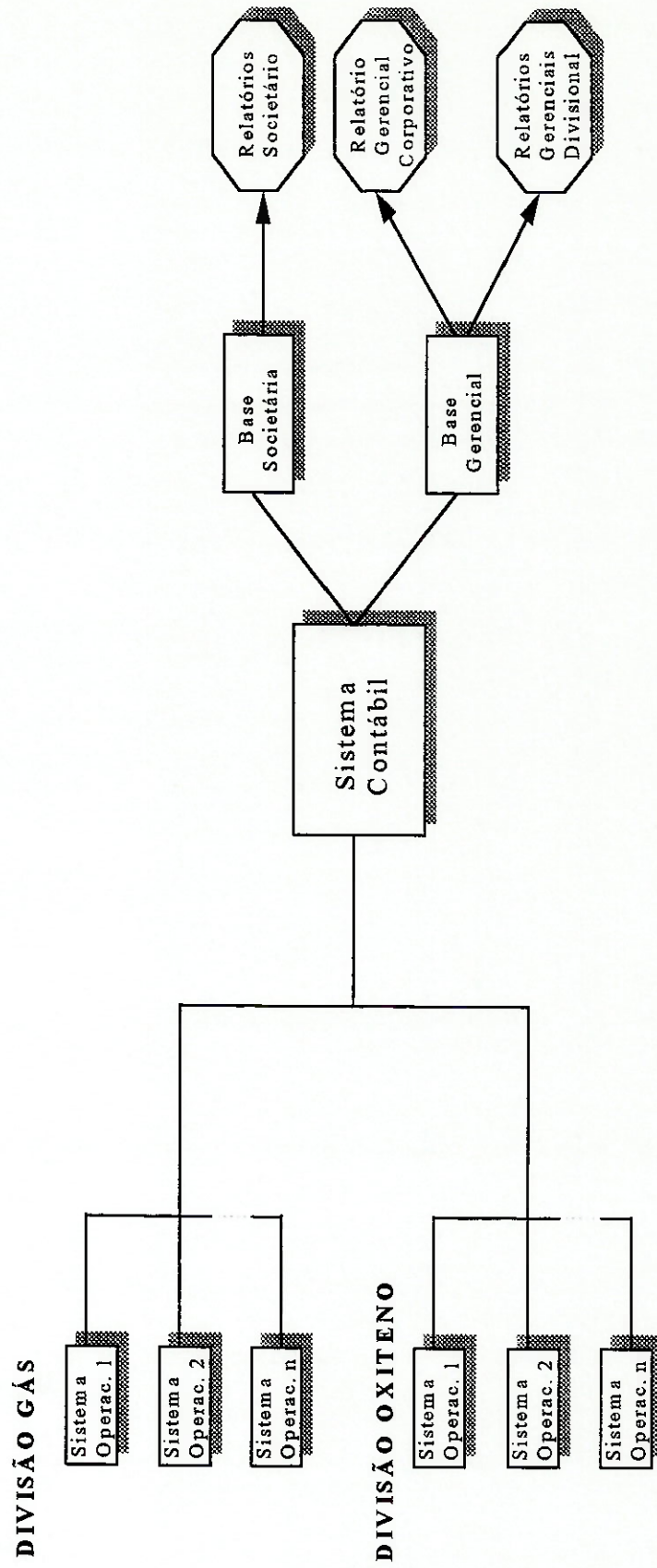
<sup>2</sup> Sistemas de Informações Operacionais são os sistemas que coletam as informações nas fontes de operação da empresa e as enviam para Matriz; existem vários sistemas desses nas empresas do Grupo, como os sistemas de faturamento, os sistemas de estoques, etc.

<sup>3</sup> Sistemas de Informações Administrativos são também sistemas operacionais, porém sua utilização ocorre não nas bases operacionais das empresas, mas na Matriz; como, por exemplo, o sistema de contas a pagar, que recebe informações de outros sistemas operacionais, as utiliza e depois as transfere para o sistema contábil.

porém a grande maioria dos sistemas operacionais comunica-se diretamente no sistema contábil.

Para que este fluxo fique mais claro, ele está esboçado na Figura 2-6.

Figura 2-6: O Atual Fluxo do Sistema de Informações do Grupo



Elaborado pelo autor

*- Parametrização das informações*

Como o volume de informações que chegam ao setor é muito grande, para facilitar ou mesmo viabilizar o seu processamento, elas são classificadas já nos sistemas operacionais com alguns parâmetros de controle:

- Conta contábil;
- Companhia ( a empresa da estrutura societária a que se refere);
- Filial ( a filial da empresa a que se refere);
- Unidade de Controle (semelhante aos tradicionais centros de custo).

A classificação em contas contábeis é feita de acordo com a natureza da informação e seguindo normas e princípios contábeis. Da mesma forma é feita a classificação das companhias e filiais. A unidade de controle é a chave para obter-se as informações de uso gerenciais, usada na contabilidade gerencial, que será melhor explicada a seguir.

#### **2.4.2 - As Funções do setor**

As principais atividades desenvolvidas pelo setor referem-se a:

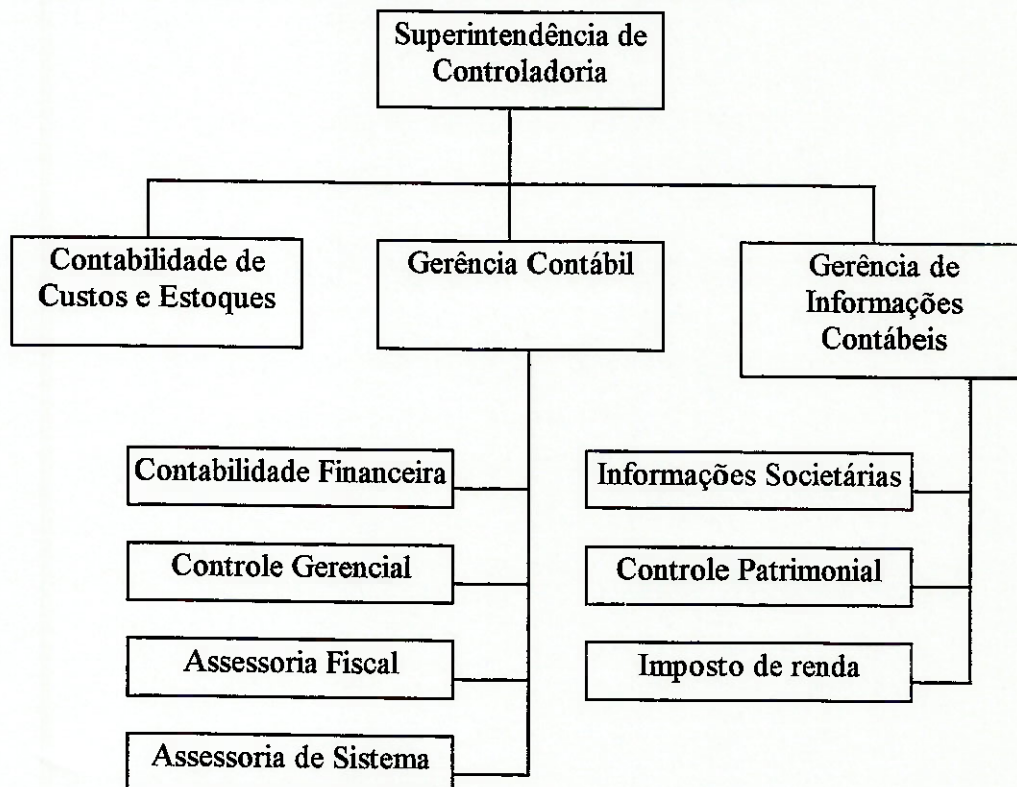
- **funções contábeis fiscais:** são as tradicionais funções de contabilidade e que exigem o maior volume de trabalho do setor.
- **funções contábeis gerenciais:** semelhante à anterior, porém os conceitos utilizados são mais flexíveis, não sujeitos às regras legais (refletem o modelo de gestão definido pela empresa).
- **funções de planejamento,** como projeção de cenários econômicos, elaboração de orçamentos, etc.

Este setor é denominado Controladoria Corporativa e não apenas Controladoria porque em cada divisão de negócio também existe uma controladoria, denominada Controladoria Divisional, que realiza funções exclusivas para esses negócios.

### 2.4.3 - Organização do setor

A Superintendência de Controladoria possui 51 funcionários e está estruturada conforme a Figura 2-7:

Figura 2-7: Organograma da Controladoria Corporativa



elaborado pelo autor

Vamos descrever mais detalhadamente cada área do setor.

#### - Gerência Contábil

A gerência está subdividida em duas áreas e em duas assessorias.

#### - Contabilidade Financeira

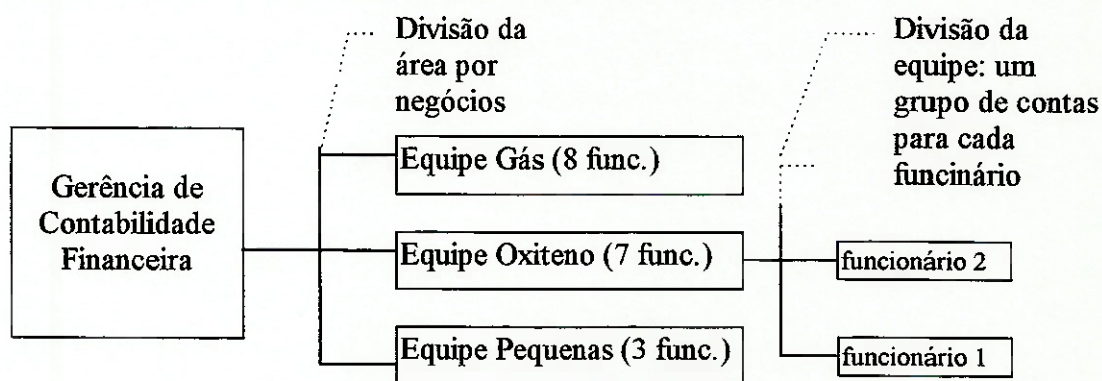
Esta é a maior área da Controladoria Corporativa, possui um supervisor e vinte funcionários. As atividades básicas desta área estão relacionadas com a



captação das informações contábeis nos sistemas de informações operacionais, monitoração da sua transferência (integração) para o sistema contábil e, por fim, a análise e conciliação dos valores gerados pelo sistema.

Os funcionários dessa área estão divididos em três equipes, uma responsável pelas empresas do negócio gás, outra pelas do negócio químico e a outra responsável pelas demais empresas do Grupo. Dentro de cada equipe a distribuição de tarefas é feita de acordo com as contas contábeis; cada pessoa é responsável por um grupo de contas que estejam de certa forma relacionadas, conforme a Figura 2-8. Não vamos fazer uma melhor explicação sobre esse relacionamento, pois ela envolve conceitos puramente contábeis.

**Figura 2-8: Divisão do Trabalho na Contabilidade Financeira**



Elaborado pelo autor

A equipe Gás conta com seis analistas responsáveis por contas contábeis e mais dois que realizam entrada de dados das filiais dessa divisão que ainda não estão informatizadas. A equipe Química conta com sete funcionários, todos responsáveis por contas contábeis, sendo que um deles também realiza entrada de dados. As tarefas relativas às empresas do negócio transporte e armazenagem e às demais pequenas empresas do Grupo (a área corporativa e empresas particulares do proprietário do Grupo) são realizadas por três funcionárias, que compõem a equipe Pequenas.

Pode-se dizer que este setor zela pela qualidade da informação do sistema contábil, visando reduzir o seu tempo de processamento, para disponibilizá-las o quanto antes às outras áreas do setor.

O principal produto gerado é a base de informações contábeis, que será utilizada pelos demais setores. Alguns relatórios também são de sua

responsabilidade, como os balancetes mensais, razões e os demonstrativos de resultado. Outros documentos são ainda gerados para auxiliar no atendimento à auditoria externa, que dá o parecer legal sobre os registros da empresa.

Conforme se observa no fluxo de informações do grupo (Figura 2-6, página 13), as informações utilizadas pelas divisões para o controle gerencial são coletadas na base de dados contábil, que é de responsabilidade da área, por isso ela as assessora nas questões relativas à essas informações.

Uma outra atividade realizada é a fiscal, que não tem relação direta com as demais atividades da área. Ela não gera informações contábeis, sua função está mais relacionada com o cumprimento de normas burocráticas, referentes ao recolhimento e registro de impostos, em especial PIS e COFINS, além da elaboração dos relatórios correspondentes. Essas tarefas são executadas por apenas um funcionário. Todas as atividades referentes às notas fiscais (ICMS/IPI) da Divisão Gás, basicamente apuração e recolhimento são desenvolvidas também nesse setor por outro funcionário. Esses dois funcionários compõem a equipe Fiscal da área.

#### *- Controle Gerencial*

Esta área, que possui 5 funcionários, pode ser entendida também como uma contabilidade, porém, os conceitos que o controle gerencial utiliza para estruturar suas informações são definidos de acordo com o modelo de gestão do Grupo, já uma contabilidade tradicional utiliza conceitos baseados em leis e normas. As informações dessa área têm utilidade gerencial para o próprio Grupo, não sendo divulgados externamente.

Por essa semelhança com as práticas contábeis e por dedicar-se a fins gerenciais, a atividade principal da área, a geração de demonstrativos financeiros, é a chamada de “contabilidade gerencial”.

Outra atividade desenvolvida pela área é a elaboração do processo orçamentário, que consiste em desenvolver sua metodologia, divulgar as premissas para tal fim, coordenar a elaboração dos orçamentos divisionais e sua consolidação, obtendo o orçamento do Grupo.

*- Assessoria Fiscal*

A assessoria Fiscal é responsável pelo planejamento fiscal e tributário do Grupo. Para explicar melhor o que é essa atividade vamos reproduzir as definições de alguns autores sobre o assunto.

*“Planejamento tributário é o processo de escolha da ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que visa, direta ou indiretamente, economia de tributos” Campos (1987). ou ainda; “planejamento tributário é a atitude de estudar continuamente a legislação e decidir pela adoção de medidas tendentes a praticar ou abster-se da prática de atos visando anular, reduzir ou postergar o ônus financeiro correspondente” Oliveira (291991).*

Essa atividade é desenvolvida por uma única pessoa e possui relação com todas as demais funções contábeis do setor.

*- Assessoria de Sistema*

A assessoria de sistema é desempenhada também por uma única pessoa, sendo sua função básica apoiar as demais áreas nas questões de microinformática e facilitar o relacionamento do setor com o setor de Informática do Grupo nas questões relativas ao sistema de grande porte (mainframe).

**- Contabilidade de Custos e Estoques**

Esta área realiza tarefas semelhantes à contabilidade financeira, porém trabalha apenas com as informações de estoque e custos. A Divisão Química é a única do Grupo que possui custos de produção, devido as suas atividades industriais. O cálculo dos estoques é feito para as empresas da divisão Química e da divisão Gás. O cálculo dos estoques da divisão Transportes, por ser uma atividade pouco significativa é feita pela área de contabilidade financeira, na equipe pequenas.

Portanto, essa área trabalha com informações apenas das divisões Química e Gás, e assim sendo estrutura-se em duas equipes, uma com dez funcionários que cuida das informações de estoque e custos da divisão Química

e outra, com dois funcionários, que cuida do cálculo dos estoques da divisão Gás, contando ainda com um gerente.

Na equipe Química o trabalho é dividido entre os funcionários atribuindo a cada um a responsabilidade sobre algumas plantas industriais, tornando as rotinas de trabalho bem independentes. Algumas dessas unidades não estão informatizadas, forçando alguns funcionários a digitarem as informações enviadas por relatórios impressos dessas unidades.

Na equipe Gás não existe uma divisão bem definida do trabalho, ele é feito por dois funcionários que se revezam na execução das tarefas. Os estoques dessa divisão são separados em dois grupos: estoque de gás e estoque de mercadorias (botijões, peças, etc.).

Para o controle de mercadorias existe um sistema operacional que envia os dados para o sistema contábil; já o controle de gás não possui sistema e as informações chegam através de documentos e são digitadas diretamente no sistema contábil.

Basicamente, a função dessa área é captar informações de estoque e custos das divisões, processar as informações e lançá-las no sistema contábil.

#### **- Gerência de Informações**

##### *- Informações Societárias*

A função principal dessa área é a de fornecer informações contábeis aos 'clientes' da controladoria, através de relatórios financeiros periódicos, publicação de balanços, ou através de contato direto com esses clientes, quando solicitam alguma informação que não estejam nos relatórios.

Basicamente essa área capta as informações no sistema contábil, que foram anteriormente tratadas pelas outras áreas, e as consolida para confeccionar os demonstrativos financeiros. A atividade de consolidação das informações não é muito simples, envolvendo vários conceitos contábeis. Em geral ela é feita utilizando-se planilhas eletrônicas que reduzem um pouco a possibilidade de erro dos funcionários, contudo nem todo o processo pode ser automatizado, pois sofre constantes mudanças.

A elaboração de relatórios e demonstrativos e o atendimento das solicitações dos clientes é desempenhada por uma equipe com três funcionários. As demonstrações financeiras são enviadas para os clientes internos (as próprias empresas do Grupo) e para os clientes externos como a Comissão de Valores Mobiliários, acionistas externos, publicações em jornais, etc.

É nessa área que são divulgados os balanços patrimoniais, os demonstrativos de resultados e outros documentos.

A periodicidade de divulgação dos demonstrativos é, em geral, de um mês, contudo existem informações de periodicidade trimestral e anual, sendo que se observa uma grande concentração de trabalho no período do mês em que se está divulgando as informações mensais - Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultado, etc. - e na época do ano em que se divulgam as informações anuais dos mesmos demonstrativos.

#### *- Controle Patrimonial*

A atividade de controle patrimonial é desenvolvida por uma equipe composta por três funcionários. É essa área que controla os bens das empresas do Grupo.

Esse controle é feito através de três eventos básicos: compras, baixas (vendas, perdas, etc.) e transferências de bens (entre as empresas do Grupo). Um funcionário é responsável pelo controle dos bens da divisão Gás, outro pelos da divisão Química e o outro pelos das demais empresas. O controle é feito com o auxílio de um software de controle patrimonial, que está sendo utilizado com alguma deficiência, demandando mais trabalho dos funcionários para se ter um bom funcionamento desse sistema.

Essa atividade nada tem a ver com a função básica da Gerência de Informações, estando mais relacionada com as áreas de Contabilidade Financeira e de Estoque e Custos, porém, como o cumprimento dessas atividades não ocupa todo o tempo desses funcionários, eles colaboram com a área de Informações Societárias nas atividades de elaboração dos demonstrativos financeiros.

*- Imposto de Renda*

Essa é uma atividade bastante complexa, desenvolvida por dois funcionários e que necessita de muitos conhecimentos técnicos para ser desenvolvida. Nela são calculados os valores do imposto de renda devido para todas as empresas do Grupo.

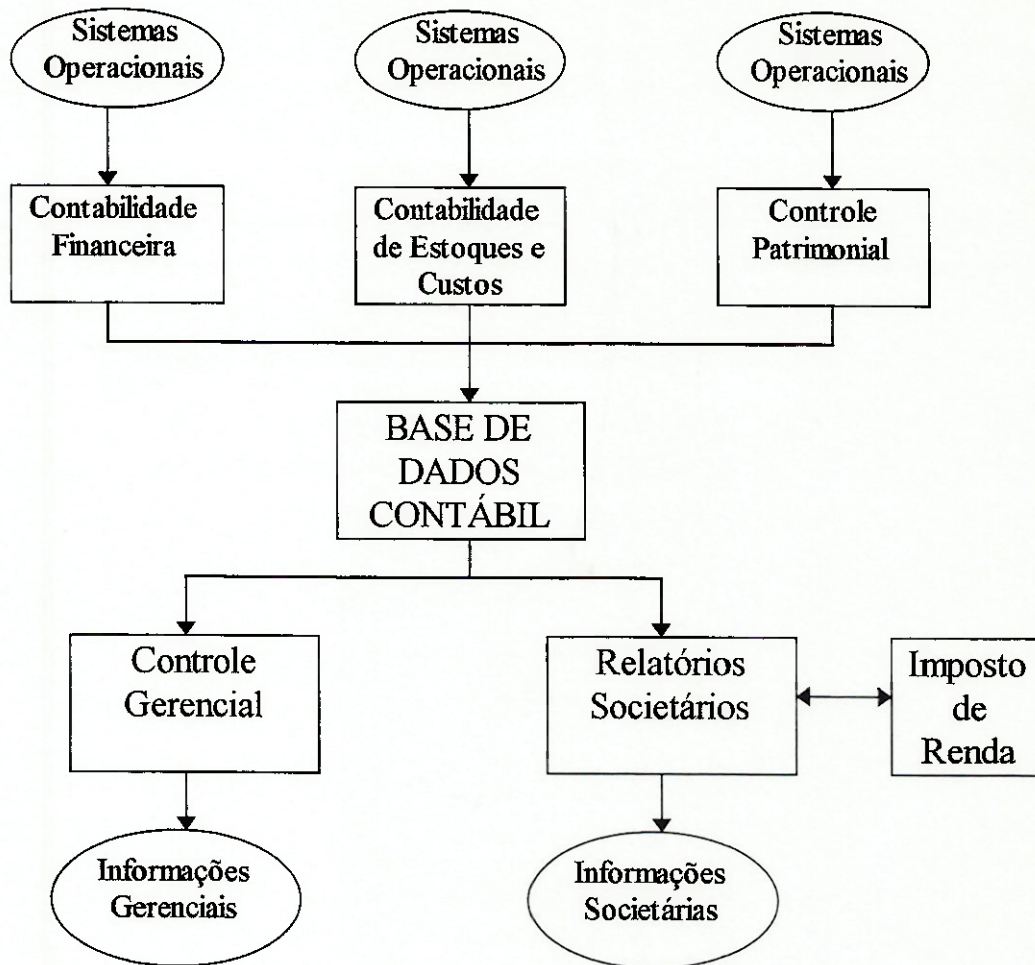
Essa atividade também tem pouca relação com a função básica da área, está localizada lá apenas pela necessidade de colocá-la sob uma gerência e por possuir um bom relacionamento com a função de Informações Societárias. Ela também mantém grande relacionamento com a assessoria fiscal.

**2.4.4 - O Processo de Trabalho**

O processo de trabalho do setor está relacionado ao fluxo interno de informações, pois sua atividade é, simplificada, o processamento das informações do Grupo e a sua disponibilização em formatos padrões, sejam gerenciais ou societárias.

Para ficar mais fácil entender esse processo de trabalho, apresentamos na Figura 2-9 um esboço do fluxo interno de informações:

Figura 2-9: Fluxo de Informações na Controladoria Corporativa



Elaborado pelo autor

O sistema contábil opera numa máquina de grande porte (mainframe), que possui pouca interação com os usuários. O fluxo exposto se inicia com a integração dos sistemas operacionais na Controladoria, através das áreas de contabilidade financeira, de contabilidade de estoques e custos e de controle patrimonial.

*- O Processo na Contabilidade Financeira*

O ciclo de trabalho nesta área se inicia com a integração dos sistemas operacionais, sendo a principal atividade desenvolvida pelos funcionários, nessa fase, a eliminação das críticas resultantes. As informações que entram nos sistemas operacionais possuem vários parâmetros, já explicados anteriormente. No momento da integração o sistema contábil utiliza uma tabela de controle previamente definida que não permite determinadas combinações destes parâmetros. Se alguma integração traz uma combinação não permitida, o sistema não a efetiva, deixando-a pendente e aguardando a correção dos parâmetros. Cada combinação não permitida é criticada pelo sistema e a correção dos parâmetros inválidos é chamada de **eliminação de críticas**; é válido ressaltar que atualmente essa atividade está bastante reduzida em função de um trabalho junto aos usuários dos sistemas operacionais. Feita a eliminação das críticas, começa a etapa de análise dos valores gerados pelo sistema.

Com a integração dos sistemas operacionais, o sistema contábil gera os registros contábeis do período correspondente. Estes registros estão estruturados segundo os parâmetros descritos anteriormente e precisam ser analisados e conferidos.

A atividade de análise das informações é feita em duas etapas. A primeira etapa é feita com um pequeno nível de detalhe, na qual cada funcionário busca encontrar apenas grandes variações nos valores do período, comparando com os valores correspondentes de períodos anteriores e com informações da conjuntura atual (greves, etc.). Esta análise é feita através de relatórios emitidos pelo sistema; essa emissão é chamada de **pré-fechamento contábil**; antes dessa emissão não é possível obter as informações do período.

Numa segunda etapa a atividade de análise é feita com um maior grau de detalhe, agora são feitas as conciliações dos saldos das contas contábeis, nas quais todos os saldos são conferidos e documentados através de relatórios de apoio e outros documentos (notas fiscais, entre outros) que dependem da natureza da conta que está sendo conciliada. O produto desta atividade é a geração de documentos como notas explicativas, anexo de balanço, composição de saldo, etc., destinados em sua maioria a cumprir exigências legais, como o atendimento de auditorias. O principal trabalho que ocorre não é exatamente o da conciliação, mas sim a correção de distorções entre os documentos de apoio e os saldos contábeis, pois todas essas distorções precisam ser corrigidas e os saldos acertados para que termine a etapa de

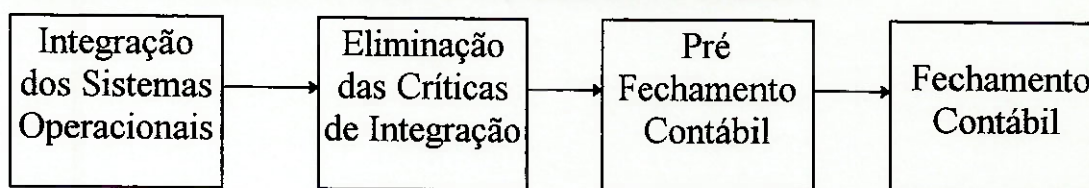


conciliação. Esta é a etapa que consome mais tempo dos funcionários desta gerência, correspondendo geralmente a mais da metade dos dias de trabalho do mês. De forma semelhante ao pré-fechamento, o que dispara essa fase é a emissão de relatórios contábeis, também chamada de **fechamento contábil**.

Apesar da etapa de Fechamento consumir a maioria do tempo disponível da área, as outras etapas são as que concentram maior número de atividades, pois para elas o tempo precisa ser reduzido, já que a etapa de fechamento (emissão dos relatórios) precisa ocorrer o mais cedo possível, dado que somente após esta ocorrência as informações estarão disponíveis para as outras áreas da Controladoria. Por isso se verifica que do primeiro dia do mês até por volta do décimo segundo dia ocorre grande concentração de trabalho, muitas vezes com a utilização de horas extras, pois este é o período que antecede o Fechamento.

A Figura 2-10 mostra o processo de trabalho na Contabilidade Financeira

**Figura 2-10: Fases de trabalho na Contabilidade Financeira**



elaborado pelo autor

Terminado o fechamento contábil, as informações estão disponíveis na base de dados para serem tratadas pelos outros setores.

#### *- O Processo na Contabilidade de Custos*

O fluxo de informações nesta área é muito semelhante ao da contabilidade financeira, a única diferença é que as informações recebem um tratamento mais complexo.

As informações de custos são analisadas para se verificar a consistência entre os sistemas operacionais, que por não serem sistemas integrados podem possuir informações inconsistentes. Após essa etapa de conferência de informações, é desenvolvido um trabalho em planilha eletrônica, no qual as informações recebidas são transformadas nos custos dos produtos nos períodos considerados. Estes custos são, então, lançados no sistema contábil

No controle dos estoques o processo é muito semelhante, os dados são tratados em planilhas eletrônicas para cálculo dos estoques do período, que são novamente lançados no sistema contábil.

*- O Processo no Controle Patrimonial*

O Controle Patrimonial é feito basicamente através do lançamento manual no sistema de informações de documentos referentes às movimentações de ativos do Grupo, como a compra, venda ou transferência entre empresas. Após todos os lançamentos serem feitos, o sistema de controle patrimonial integra no sistema contábil.

*- O Processo no Controle Gerencial*

Quando a base de informações contábeis estiver disponível - após o fechamento contábil, ela recebe um tratamento, segundo os parâmetros gerenciais, e é gerada uma outra base de informações, a base gerencial. Esta base é importada para uma rede de microcomputadores que elabora os relatórios gerenciais e os comparativos com o orçamento do período correspondente. Na eventual necessidade de pesquisa de algum valor, esta base estará disponível nos micros da área.

*- O Processo nas Informações Societárias*

De forma semelhante ao controle gerencial, essa área importa as informações da base contábil para microcomputadores e elabora as informações consolidadas das empresas do Grupo. Essas informações são utilizadas pela área de Imposto de Renda, que realimenta as informações societárias, que então emite os demonstrativos financeiros das empresas do Grupo.

# **CAPÍTULO III**

---

**Definição do Tema para o Trabalho de Formatura**

### **3. DEFINIÇÃO DO TEMA PARA O TRABALHO DE FORMATURA**

Para a definição do tema do trabalho teremos que discutir dois fatos:

- A reestruturação que está ocorrendo em todo o Grupo;
- O processo de transformação que está ocorrendo na Controladoria Corporativa, muito em consequência da própria reestruturação do Grupo.

Iniciaremos este capítulo apresentando o processo de transformação no Grupo para que, ao discutirmos sobre o processo interno do setor, possamos relacionar os dois fatos. Por fim, destas duas abordagens definiremos o tema para esse trabalho.

#### **3.1 - AS TRANSFORMAÇÕES NO GRUPO**

Nos capítulos anteriores apresentamos o local em que foi desenvolvido o trabalho, descrevendo o Grupo, suas divisões de negócios, a área corporativa e, por fim, o setor de Controladoria.

Este tópico apresentará o ambiente em que está inserida a Controladoria Corporativa, analisando as recentes transformações que estão ocorrendo nas divisões do Grupo e que impactam na área corporativa. Na sequência, discutiremos qual deve ser o novo papel das controladorias resultante dessas transformações.

De forma mais clara, analisaremos esse ambiente segundo dois aspectos:

- As mudanças nas divisões de negócios;
- O novo papel das controladorias.

Trataremos das mudanças nas divisões de negócios para depois concluirmos com as consequentes redefinições nos papéis das controladorias.

### 3.1.1 - As Mudanças nas Divisões de Negócios

O Grupo Ultra adotava até 1988 um modelo de organização descentralizado, em que cada uma das suas divisões de negócios funcionava independentemente das demais, sem haver uma entidade centralizadora das operações, como é a área corporativa hoje. Contudo, a partir dessa data, por decisão da direção do Grupo, as atividades administrativo-financeiras foram centralizadas numa única entidade.

Este modelo não foi adotado repentinamente, pelo contrário, desenvolveu-se através de um processo lento e gradual, durante o qual foram enfrentados vários problemas de adaptação, consequência da não aceitação do modelo por parte das divisões e do não reconhecimento das suas vantagens.

O modelo centralizado foi adotado visando, entre outras coisas, obter economia de escala com a diminuição dos custos com a realização de determinadas atividades, pois o desempenho do Grupo nos últimos anos não estava sendo satisfatório, isso pode ser notado analisando-se o lucro de cada divisão frente ao seu patrimônio líquido, conforme a Tabela 3-1.

**Tabela 3-1: Lucro sobre o Patrimônio Líquido das Divisões do Grupo**

Divisão	1993	1994
Gás	(10,01)%	(6,71)%
Química	3,92%	3,12%
Transporte	9,94%	12,11%
Armazenagem	7,94%	9,06%

**Transcrito dos Balanços (1994) publicados pelo Grupo Ultra.**

Contudo, isso não foi suficiente, mesmo porque essa medida atuava em apenas um dos aspectos do problema - os custos de administração. Para alterar o cenário negativo era preciso dar um melhor direcionamento aos negócios, desenvolvendo um trabalho mais eficaz nas divisões. Com esse objetivo teve início no final do ano passado (1994) um processo de reorganização nas divisões de negócios com apoio de uma empresa de consultoria.

O processo de reorganização começou na divisão Gás, pois era a que apresentava pior desempenho entre as divisões, conforme demonstrado também na Tabela 3-1. Quando se iniciaram os trabalho nessa divisão, ainda não havia o comprometimento de que as outras divisões também passariam por esse processo, sua expansão para as demais divisões dependeria do sucesso do trabalho desenvolvido.

### - A Reorganização na Divisão Gás

A divisão Gás antes de se reestruturar apresentava uma estrutura funcional, burocrática e extremamente departamentalizada, contendo um grande número de níveis hierárquicos e, por conseqüência, um número muito grande de funcionários, em especial na área administrativa, inclusive realizando atividades também desenvolvidas pela Área Corporativa, ou seja, em duplicidade.

O trabalho desenvolvido foi muito extenso e complexo e não caberia aqui colocá-lo em detalhes, iremos nos ater apenas aos aspectos mais importantes para o entendimento do contexto que encontramos na Controladoria Corporativa, mais precisamente às alterações ocorridas na divisão que impactaram neste setor.

Em resumo, o que ocorreu na divisão Gás foi uma grande reestruturação, “enxugando” a parte administrativa (conforme a Tabela 3-2) e remodelando as demais áreas, tornando a divisão mais identificada com seus mercados consumidores e transferindo mais responsabilidades para o pessoal de maior contato com os clientes.

**Tabela 3-2: Número de funcionários administrativos da divisão Gás**

Antes da reestruturação	Após a reestruturação
220	89

**Elaborado pelo autor**

Os gerentes das bases de distribuição<sup>4</sup> ganharam maior autonomia e, conseqüentemente, mais responsabilidade sobre seus negócios, de tal forma que agora seu desempenho será medido sobre **indicadores financeiros**, como retorno sobre investimento, lucro sobre patrimônio líquido, etc. e não mais apenas sobre o volume de gás vendido, como ocorria anteriormente. Com a

---

<sup>4</sup> Vide tópico 2.2.1 - A Divisão Gás

diminuição dos níveis hierárquicos, a rentabilidade dos negócios passa a ser de responsabilidade direta dos gestores dessas bases.

Essa nova forma de ‘controlar’ os negócios apóia-se muito na utilização eficaz dos sistemas de informação, pois as informações necessárias para o controle são muito mais complexas e precisam estar disponíveis em tempo hábil para os gestores tomarem decisões.

### **- A Continuidade do Processo de Reorganização**

A remodelação na divisão Gás já acabou, restando agora a consolidação da implantação das reformas. Apesar do processo estar sendo auxiliado por uma empresa de consultoria, as transformações no Grupo não dependem apenas da sua atuação, as demais divisões já se mobilizam buscando um melhor posicionamento competitivo no mercado em que atuam.

Um bom indicador da aceitação dos resultados da divisão Gás pela administração do Grupo é a decisão tomada de realizar a mesma reestruturação na divisão Transportes e Armazenagem, que aliás já se encontra em estágio bem avançado e que cujas alterações são muito semelhantes às ocorridas na divisão Gás.

Como resultado dessas reestruturações e que impactam nas controladorias, podemos destacar o enxugamento das áreas administrativas das divisões, levando a uma melhor definição de papéis com a área corporativa do Grupo, deixando para essas divisões apenas as atividades específicas do seu negócio.

Um dos benefícios paralelos dessa reorganização é conferir mais uniformidade às divisões, solidificando a imagem do Grupo como uma entidade bem estruturada e não apenas a reunião de várias empresas.

### **3.1.2 - O Novo Papel das Controladorias**

As mudanças que o Grupo vem promovendo estão, entre outras coisas, tornando mais transparente o resultado de cada ação tomada dentro das divisões. O modelo de gerenciamento desses negócios será por “objetivos”, segundo o qual todas as ações adotadas precisam ser justificadas a curto ou a longo prazo, por um aumento no resultado do negócio.

Com isso, a Controladoria Divisional precisará se voltar exclusivamente para o apoio ao seu negócio, acompanhando o desempenho de cada setor da sua divisão e interferindo quando houver alguma possibilidade de melhoria.

As áreas administrativas divisionais tendem a ser pequenas, com tamanho suficiente para apoiar apenas o seu negócio, não podendo se responsabilizar por outras atividades que não estejam relacionadas diretamente à sua divisão. Por isso, algumas funções das controladorias precisarão agora ser desempenhadas pela área corporativa, em especial no que se refere ao apoio à administração do Grupo, pois as controladorias divisionais não mais os têm como seus “clientes” diretos.

Agora a Controladoria Corporativa, para atender melhor os seus “novos clientes”, precisa:

- Identificar claramente as fronteiras entre ela e as Controladorias Divisionais e determinar qual será a melhor forma de relacionamento entre elas;
- Estar preparada para atender às demandas, não apenas se estruturar para elas, mas estar capacitada para essa finalidade, melhorando aspectos como tecnologia dos sistemas de informação, capacitação de funcionários, entre outros;
- Ter preocupação constante de melhorar o serviço prestado à administração corporativa e às Controladorias Divisionais, pois agora seu serviço estará diretamente relacionado com a performance dos negócios do Grupo;
- Reportar à direção do Grupo o desempenho dessas divisões, pois as ações tomadas continuarão sendo decididas sobre as informações da corporação, que manterá uniforme os conceitos e critérios para todas as divisões.

A Controladoria Corporativa que até recentemente era apenas uma Contabilidade, precisa assumir funções mais gerenciais, mais voltada à administração do Grupo e com isso iniciou um processo de mudança.



### **3.2 - AS TRANSFORMAÇÕES NA CONTROLADORIA CORPORATIVA**

Desde sua criação a área corporativa vive um processo de constante mudança, sempre buscando melhorar o serviço prestado e assim validar-se perante as divisões de negócios. A análise que faremos aqui enfocará as alterações ocorridas a partir do meio do ano passado, quando teve início um processo de reestruturação do setor, coordenado por uma equipe, na qual participaram o Superintendente do setor, todos os seus gerentes e um consultor da área de recursos humanos do Grupo.

Neste processo a meta perseguida era a de transformar o setor (na época uma contabilidade) numa controladoria; talvez não houvesse muita clareza quanto ao modelo final pretendido, porém havia o direcionamento de se modificar a imagem do setor.

Apresentaremos a situação inicial, diagnosticada pela equipe e que acabou por motivar todo o trabalho de reestruturação do setor, discutiremos outros fatos que ocorreram na mesma época e que impactaram diretamente neste processo, quais foram as ações disparadas, os resultados pretendidos e os alcançados. Por fim, discutiremos a eficácia desse processo, bem como os seus fatores de limitação.

#### **3.2.1 - A Situação do Setor que Motivou o Processo**

No meio do ano passado o setor realizava apenas as atividades de contabilidade (não havia se transformado na Superintendência de Controladoria) e não havia incorporado as atividades da Superintendência de Planejamento, o que só ocorreria mais tarde<sup>5</sup> - no tópico 3.2.2 descreveremos essa incorporação de funções. Nessa época, o setor tinha características extremamente operacionais, com pouca identificação com os negócios do Grupo e voltadas mais às suas tarefas.

Estas constatações ficam mais evidentes quando analisamos alguns pontos de um relatório, elaborado pela equipe que desenvolveu o processo, no qual descrevem a situação do setor na fase de inicial do processo. Nesse

---

<sup>5</sup> Na descrição do setor que fizemos no tópico 2.4, essas atividades já se apresentam incorporadas.

relatório encontramos uma descrição dos principais problemas internos do setor, dentre os quais destacamos:

- *“Ausência da visão do todo”* sobre a falta de conhecimento do processo inteiro de trabalho por parte dos funcionários;
- *“Visão de tarefa, segmentação das áreas”* sobre a realização das tarefas sem uma finalidade maior que não ela própria e sobre a grande separação entre as áreas do setor;
- *“Metas de curto prazo, com ênfase na operação”* sobre a tendência dos funcionários em se dedicarem mais à realização das suas tarefas, não objetivando modificações no processo de trabalho;
- *“Foco na redução de prazos e custos, considerando o imediato”* sobre o setor não objetivar agregar valor aos negócios do Grupo, apoiando o seu processo gerencial, mas sim entendendo-se como mero gerador de custos;
- *“Estrutura e modelo que privilegia a hierarquia e a centralização”* sobre a cultura do setor, no qual era pouco desenvolvida a idéia de trabalho em equipes;
- *“Prioridade na operação, desvalorizando e dissociando o processo de mudança / desenvolvimento”* também sobre a característica operacional do setor, pouco dinâmico ou evolutivo.

Em síntese, o setor se encontrava apático, sem muita perspectiva de desenvolvimento e pouco identificado com os demais setores do Grupo. Esta situação era totalmente incompatível com o ambiente empresarial do momento, extremamente turbulento e volátil, e que cada vez mais necessita do apoio das suas controladorias para tomar decisões.

### 3.2.2 - Acontecimentos Relacionados

Quando do início deste processo, havia na área corporativa uma **Superintendência de Planejamento**, que passou por **três fases de redefinição** de seu papel até ser extinta no começo deste ano, estas fases impactaram diretamente no setor de Controladoria.

Na **primeira fase** seu papel era de captação, tratamento e análise das informações, segundo as necessidades de planejamento do Grupo. A partir do final do ano passado, na **segunda fase**, todas as atividades de captação e tratamento das informações passaram para o setor de Contabilidade - que então se transformou na Superintendência de Controladoria - ficando apenas as atividades analíticas a cargo do Planejamento; nesta fase este setor já se encontrava muito desestruturado, com apenas três funcionários e sem uma clara definição de suas atividades. Na **terceira fase**, foi decidido pela administração do Grupo que a Superintendência de Planejamento seria extinta e que as atividades que, por ventura, ainda realizasse seriam transferidas para a Superintendência de Controladoria.

Na passagem para a segunda fase da Superintendência de Planejamento, as suas atividades operacionais transferiram-se para a Superintendência de Controladoria. Essas atividades eram<sup>6</sup>:

- Elaboração de informações gerenciais;
- Elaboração de cenários econômicos;
- Coordenação do processo orçamentário.

O motivo para essas atribuições passarem para a Controladoria é que operacionalmente elas estão relacionadas com as atividades do setor. A elaboração das informações gerenciais é um processo que se apóia na contabilidade financeira, da mesma forma que o processo orçamentário, do qual o seu produto final - o orçamento do Grupo - também é utilizado para análise das informações gerenciais. A elaboração de cenários econômicos, apesar de não estar muito relacionada à contabilidade, é uma atividade de suporte ao processo orçamentário.

Como essas atividades tinham um caráter mais “gerencial”, ou seja mais identificado com os negócios do Grupo, sua transferência para a contabilidade tornou a situação propícia para transformá-la numa controladoria. E isto foi feito, porém sem haver uma definição mais clara sobre qual modelo de controladoria seria adotado, apenas colocando conceitos-chaves sobre a função controladoria como meta; como, por exemplo, ter maior envolvimento com os

---

<sup>6</sup> Essas atividades hoje são executadas na área de Controle Gerencial da Controladoria Corporativa, descrita no tópico 2.4.3.

negócios, suprir as necessidades de informação dos usuários internos, apoiar e influenciar o processo decisório, etc.

### 3.2.3 - Ações Empreendidas

Para nortear as ações do processo de reestruturação, o grupo de trabalho comprometeu-se com algumas metas, dentre as quais se destacam:

- Reestruturar as equipes, tornando-as mais enxutas e mais capacitadas; a contratação de novos profissionais era prevista para essa etapa;
- Atuar fortemente nas relações do setor com outras áreas da empresa, tanto como fornecedora como cliente;
- Planejar o setor a longo prazo, com o intuito de transformá-lo numa controladoria, considerando os seguintes aspectos:
  - a grande carga operacional da área;
  - a necessidade de envolver todos os funcionários no processo;
  - trabalhar com uma visão mais ampla no processo, sob a ótica de uma controladoria.

Por ocasião da transferência das atividades de Controle Gerencial para o setor, aproveitou-se o momento e mudou sua denominação de Contabilidade para Controladoria, porém essas atividades continuam sendo desenvolvidas numa área isolada, apenas fisicamente alocada no Controladoria, inclusive sendo atribuição dos mesmos funcionários da antiga Superintendência de Planejamento, agora transferidos para o novo setor.

Alguns eventos de sensibilização e motivação dos funcionários foram realizados, como um encontro com as pessoas deste e de outros setores para trocarem impressões e sugestões sobre os seus processos de trabalho; a introdução de reuniões periódicas com as equipes das áreas; realização de um grande curso de atualização técnica, no qual o último módulo foi dedicado exclusivamente ao debate sobre os modernos conceitos de controladoria.

Mas a principal ação empreendida ocorreu na forma de atuação dos gerentes das áreas no dia-a-dia dos seus funcionários, que tentavam, no contato com eles, reforçar os novos conceitos e a postura desejada; inclusive na

contratação de novos profissionais, um perfil mais voltado à mudança e à inquietude perante os processos tradicionais de trabalho era preferido, mesmo que em detrimento do seu conhecimento técnico.

Na tentativa de dar maior flexibilidade ao tratamento das informações, foi criado o papel de *Assessor de Sistemas*, cujas principais características eram conhecer profundamente as atividades do setor e ter bons conhecimentos de microinformática. Sua função era interagir com as equipes buscando melhorar os processos de trabalho, além de desenvolver novas ferramentas para facilitar e dinamizar a análise das informações.

### 3.2.4 - Resultados Obtidos

Quando tratamos de analisar mudanças organizacionais, os resultados obtidos não são facilmente medidos, pois muitos deles se situam numa esfera mais subjetiva, como, por exemplo, a alteração da cultura ou clima dessa organização.

Para facilitar a identificação desses resultados, vamos analisar, novamente, o relatório que descreve o processo empreendido. Nele encontramos um apontamento sobre os resultados obtidos:

- *“Mudança de estrutura:*
  - Incorporação da área de Controle Patrimonial à Gerência de Informações;*
  - Criação do papel de Assessor de Sistemas.*
- *Fusão de atividades da área de Planejamento na Contabilidade;*
- *Objetivo de transformação em Controladoria;*
- *Busca de profissionais qualificados;*
- *Reuniões semanais do corpo gerencial para discussão dos problemas e busca de maior espaço para compartilhar;*
- *Redução de custos (quadro de pessoal);*
- *Redução de um nível gerencial”.*

Fazendo uma análise crítica sobre essa lista, percebemos que os resultados apontados são, na realidade, mais proposições de ações do que resultados propriamente ditos. Apenas os dois últimos pontos - redução de custos (quadro de pessoal) e redução de um nível gerencial são de fato resultados obtidos, os demais pontos são apenas proposições para ações futuras ou readequações estruturais, que também possuem seu valor, mas só surtem efeito se possuírem objetivos claros e ser for realizada concomitantemente com outras mudanças.

Dessa lista, porém, o mais importante é notar que os resultados apontados foram muito pequenos se considerarmos a desorganização que ocorreu com a transformação do setor numa controladoria e da reestruturação do Grupo, que redefine toda a forma de relacionamento entre a área corporativa e as divisões.

Contudo, o maior resultado do processo desenvolvido não foi a alteração na estrutura de custos do setor ou na sua estrutura organizacional; o grande resultado, e que não aparece na lista, foi a alteração no clima dessa organização. O processo foi muito importante por ter feito o setor “despertar” para as necessidades de mudança e de maior identificação com os conceitos de controladoria.

A fusão das atividades do setor de Planejamento foi de grande colaboração para a mudança no clima do setor, pois essas têm na sua base conceitos gerenciais voltados para os “clientes internos” e, por consequência, mais identificados com a função de uma controladoria.

O avanço obtido no processo ocorreu, portanto, num plano mais informal, modificando a percepção dos funcionários em relação às expectativas de desempenho do seu setor. A parte formal do trabalho do setor - seus objetivos e funções - pouco foi alterada, excetuando-se a inclusão das atividades de Controle Gerencial.

A situação encontrada no setor no início do processo<sup>7</sup>, apesar de não ter se modificado significativamente, está diferente, pelo menos, nos aspectos informais. Agora já existe uma maior consciência da necessidade de mudança e grande parte do pessoal do setor já modificou sua postura perante o trabalho;

---

<sup>7</sup> Descrita no tópico 3.2.1.

este fato está mais acentuado no nível gerencial, no qual esta percepção está mais desenvolvida.

Contudo, a falta de mudanças mais profundas ou formais limitaram a obtenção de resultados maiores e reduziram a velocidade das mudanças; uma proposta de reorganização do setor deverá passar por alterações estruturais mais profundas e, para garantir que elas tenham a eficácia desejada, é preciso entender melhor as razões que ocasionaram a limitação das ações do processo desenvolvido. Vamos então entender melhor as causas dessa limitação.

### 3.2.5 - O que Faltou ao Processo

Na análise que apresentamos, enfatizamos a falta de ações mais consistentes e de alterações estruturais que, de fato, modifiquem os processo de trabalho do setor e que, por consequência, modifiquem o serviço por ele prestado, alcançando assim uma maior adequação às expectativas dos seus clientes.

No entanto essa falta de ações mais consistentes não foi propriamente uma falha ou erro do processo desenvolvido; como ações desse tipo são mais profundas e de consequências mais irreversíveis elas precisam ter objetivos certos e bem definidos para serem tomadas.

A grande falha do processo foi não dar a devida atenção à definição de objetivos, isto é, onde se queria chegar. O processo nasceu da identificação dos problemas existentes, ganhou mais força com os acontecimentos mencionados e que acabaram por transformar o setor numa controladoria, contudo, não foi considerado que todas essas mudanças acabaram transformando o setor numa "colcha de retalhos" e que o mais importante seria **definir o papel da área**. Pelo que foi desenvolvido, percebe-se que a intenção era muito mais fazer o setor despertar para o problema do que resolvê-lo de fato e nessa direção pode-se dizer que obteve êxito.

### **3.3 - O TEMA PARA O TRABALHO DE FORMATURA**

A forma de organização atual da Controladoria Corporativa reflete seu direcionamento em atender, principalmente seus compromissos com seus clientes ou público externo, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), as bolsas de valores, etc.

Os compromissos externos estão relacionados às atividades contábeis, nas quais a exatidão das informações divulgadas é muito importante. O prazo para essa divulgação, apesar de precisar ser cumprido sem falhas, não é, na maioria dos casos, necessariamente curto, principalmente se comparado ao prazo para divulgação das informações com finalidades gerenciais.

Outro público que deve ser atendido pelo setor é a administração corporativa, contudo deve ter ficado claro na descrição do setor, feita no tópico 2.4.3, que poucos esforços são feitos com essa finalidade, pois apenas uma área do setor desempenha essa atividade - a área de controle gerencial. A única diferença entre os compromissos com a administração corporativa e o público externo é que para o primeiro as informações são apresentadas também no formato gerencial - que refletem melhor o desempenho do Grupo, sem as distorções causadas pelas exigências legais - não apenas conforme a contabilidade societária.

No tópico anterior relatamos as recentes mudanças que ocorreram na Controladoria Corporativa, que objetivaram transformá-la em um setor que fosse mais útil nas questões gerenciais e não apenas um prestador de serviços contábeis, revertendo esse direcionamento às funções contábeis.

Um dos motivadores dessas mudanças era a incomodação por ele não auxiliar a gestão do Grupo como poderia e para isso buscava formas de se enquadrar nos assuntos mais gerenciais. Concomitantemente, o processo de reorganização nas Divisões do Grupo acabou por acelerar esse movimento, ou pelo menos reforçou a sua necessidade.

Pela apresentação do ambiente que fizemos percebe-se que essa mudança é perfeitamente justificável, pois com a mudança de papéis das Controladorias Divisionais, o papel da área corporativa também deve ser redefinido.



Na descrição das transformações na Controladoria Corporativa (tópico anterior), comentamos que o processo não atingiu a necessária remodelação no setor, limitando-se a despertá-lo para a necessidade das alterações nos seus objetivos. Esta limitação resultou, principalmente, por não se saber quais devem ser os seus novos objetivos, o que levou a uma ausência de ações mais contundentes, deixando o processo num nível de retórica, sem a adoção de mudanças mais profundas.

Definir os objetivos do setor é definir qual a sua missão, que clientes precisa atender, que funções precisa desempenhar para atender cada um deles, enfim **definir o que o setor deve fazer**.

Dado que a necessidade de adequação do setor ao novo modelo do Grupo é sua prioridade número um e que o principal passo para isso é a determinação dos seus objetivos, definimos como **tema para o Trabalho de Formatura a construção do novo modelo de Controladoria Corporativa do Grupo**.

Conforme já discutimos neste capítulo, o primeiro passo para a reorganização do setor é a definição do seu papel, isto é, definir seus clientes, sua missão, seus objetivos e suas funções. A definição do papel da área será denominada no nosso trabalho de **modelo conceitual do setor**.

# **CAPÍTULO IV**

---

**O Que é a Controladoria de uma empresa**

## **4. O QUE É A CONTROLADORIA DE UMA EMPRESA**

Para podermos elaborar um modelo para a Controladoria Corporativa, é importante o conhecimento do suporte teórico referente às atividades de uma controladoria, para depois transferirmos estes conceitos para a realidade do Grupo, de uma forma coerente com seu modelo de gestão. O objetivo desse capítulo é justamente apresentar qual é a função de uma controladoria para sua empresa, que chamaremos no nosso trabalho apenas de “**função controladoria**”.

Na conclusão deste capítulo, discutiremos as adaptações mais diretas que devem ser feitas para adequar essa “função controladoria” ao modelo de gestão do Grupo.

### **4.1 - INTRODUÇÃO**

O complexo mundo empresarial da atualidade, formado através do desenvolvimento das empresas caracteriza-se em grande parte pela competitividade. Isso leva a administração das empresas a buscar a racionalização de seus procedimentos e a elevar ao máximo seus resultados. A administração que antes era entendida apenas como uma arte, um ramo onde pouca teoria podia ser aplicada de forma eficaz, torna-se uma ‘administração científica’<sup>8</sup>, utilizando técnicas modernas, muitas desenvolvidas em ambiente acadêmico que já não está tão distante do ambiente empresarial, como por exemplo, os modernos sistemas de informações, técnicas de administração da produção ‘Just in time’, entre outras.

Qualquer técnica científica para ser eficientemente utilizada precisa partir de uma boa identificação da situação atual, ou seja, a empresa precisa utilizar alguns conceitos e técnicas que possibilitem o controle de seu desempenho. Por melhor que seja a forma de administração da empresa, ela terá sua performance prejudicada se utilizar estimativas que sejam mal feitas ou ainda que não sejam feitas. Uma boa administração é feita tendo como base uma leitura da situação existente.

---

<sup>8</sup> O termo “administração científica” usado aqui não possui a mesma conotação adotada por Taylor nos seus trabalhos no início do século. Nossa conotação é usada para diferenciar o estilo administrativo que se baseia em procedimentos técnicos, suplantando as ações baseadas apenas na intuição do administrador.

A origem da Contabilidade está relacionada com essa necessidade de prover ferramentas de medição do desempenho em custos de produção, vendas, etc.; contudo, ela se atrasou em acompanhar as alterações das necessidades das empresas, tornando-se uma disciplina mais fiscalizadora que controladora. *“Vários autores comentam esta situação e causas que determinam esse atraso: as limitações impostas à Contabilidade Financeira pelo sistema tributário e agências governamentais de controle, aliadas às dificuldades naturais de manipulação de um grande volume de dados, durante esse período”* Coelho (1993).

Para adaptar a Contabilidade à nova realidade do mundo empresarial, tratando as informações de forma mais condizente com as necessidades da empresa, ela precisa ter seu enfoque e suas atribuições remodeladas. *“Na medida em que vai aumentando a complexidade das organizações empresariais acentua-se cada vez mais a importância da Contabilidade como instrumento capaz de proporcionar os elementos necessários à administração correta dos vários departamentos ou divisões da empresa. Ela evolui para um sistema chamado Controladoria, cuja função é avaliar e controlar o desempenho das divisões da empresa.* Kanitz (1976).

Vamos, nas próximas páginas, tentar definir o que é uma controladoria e, principalmente, quais as diferenças em relação à contabilidade; porém essa definição ficará num plano mais conceitual, pois a completa definição só será possível levando-se em conta a empresa à qual se destina. A definição do modelo de controladoria tem grande relação com a natureza da empresa e com seu modelo de gestão, da mesma forma que o departamento de produção depende da natureza do seu processo de fabricação.

Sobre a dificuldade de elaboração de uma teoria mais específica sobre controladoria, Kanitz comenta *“...cada empresa é uma unidade própria, com problemas específicos, o que invalida qualquer tentativa de se elaborar um sistema genérico de controle aplicável a todas elas.”* Kanitz (1976). Nguyen Tung sobre o mesmo assunto comenta: *“O controle financeiro de uma cadeia de supermercados exige conhecimentos bem diferentes dos requeridos por uma empresa de turismo. A administração de um banco tem também aspectos*

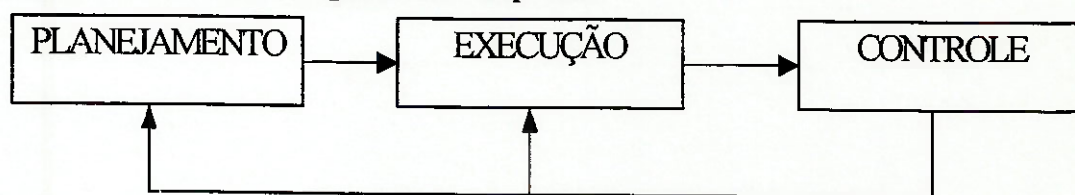
*específicos, diversos dos de uma empresa de transportes, por exemplo.” Tung (1993)<sup>9</sup>.*

## 4.2 - O CONCEITO DE CONTROLADORIA

### 4.2.1 - Controladoria e Contabilidade na Gestão das Empresas

De forma geral, podemos entender o modelo de gestão das empresas como o diagrama da Figura 4-1:

**Figura 4-1: Modelo de gestão das empresas**



Elaborado pelo autor

A atuação da contabilidade é restrita à etapa de controle, mas ainda assim com um baixo desempenho, pouco auxiliando nas etapas de planejamento e execução.

Os sistemas de informações da Contabilidade recebem vários tipos de informações econômico-financeiras das mais diversas áreas da empresa e um grande número de recursos são utilizados para seu processamento; no final o que se tem são informações distorcidas da realidade operacional dos negócios, resultado da utilização dos conceitos contábeis, pouco agregando no processo de gestão da empresa.

<sup>9</sup> Apesar deste tópico ser dedicado a uma apresentação mais teórica do que seria uma controladoria, é interessante notar o relacionamento entre o que foi colocado neste parágrafo e a realidade do Grupo. A atuação do Grupo é focada no setor químico e petroquímico, contudo isto não quer dizer que suas três divisões de negócios representem “empresas” semelhantes, pelo contrário, a realidade da divisão Química é bem diferente da realidade da divisão Gás, que por sua vez é bem diferente da divisão Transportes. Além do processo de reorganização por que passam as divisões de negócio do Grupo, a diferença natural entre as divisões deverá ser considerada no desenvolvimento da nossa proposta de reorganização para o setor.

A etapa de planejamento precisa de informações internas corretas sobre a empresa, que nem sempre a contabilidade tem condições de fornecer, além de informações do ambiente externo, como, por exemplo, a situação dos concorrentes, situação do mercado consumidor, etc., que não são contemplados pela contabilidade. A etapa de execução precisa de informações mais detalhadas e estruturadas, conforme, por exemplo, o processo de produção ou de serviço da empresa, não segundo os 'princípios contábeis geralmente aceitos'.

O departamento de uma empresa que trata as informações visando apenas o controle final é apenas uma contabilidade; um departamento que trata essas informações visando auxiliar os processos de planejamento e a execução é denominado uma Controladoria.

Segundo Clara Mosimann, a controladoria de uma empresa deve ser um *"...órgão administrativo que tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção de eficácia nas suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas."* Mosimann et al.(1993).

#### 4.2.2 - A Missão da Controladoria

A nova missão da controladoria é fornecer informações corretas, na hora certa, no formato certo, para ajudar a tomar a melhor decisão. Essa mudança não é um modismo, é fruto das novas necessidades dos usuários dos sistemas de informação, que foram muito bem analisadas por Mendes em sua tese de mestrado, na qual diz:

*"O gestor competente da década de 90 não mais irá se satisfazer com um pacote de relatórios, pois dois critérios básicos definem suas necessidades:*

- *Gerente orientado à decisão não poderá perder tempo, logo, rapidez e informação farão a diferença.*
- *A informação precisa ser prospectiva e não relatando erros que o executivo usuário já sabe tê-los cometido. Deve alertar quanto ao futuro e tendências do negócio."* Mendes (1990)

A controladoria desempenha um papel importante no êxito empresarial, através da geração de informações relevantes para a tomada de decisão, sendo seu objetivo o de auxiliar no processo de gestão econômica da empresa, dirigindo-o aos resultados desejados, mensurados segundo conceitos econômicos. Mosimann defende que a missão da controladoria é “... *otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir a sua continuidade, através da integração dos esforços das diversas áreas*”. Mosimann et al. (1993).

#### 4.2.3 - As Novas Funções da Controladoria:

A principal função da controladoria é a de obter e interpretar informações que auxiliem os tomadores de decisão em suas atividades, prevendo suas necessidades e o aparecimento de problemas, bem como buscando os melhores meios para atendê-los.

Stephen Kanitz defende que a função básica da controladoria é a de dirigir e, na maioria das vezes, implantar os sistemas de:

- Informação: como os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, entre outros;
- Motivação: referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas;
- Avaliação: talvez seja a função mais difícil para o “controller”. Interpretar fatos e avaliar os resultados por centro de responsabilidade ou de desempenho gerencial, não apenas sobre centros de custos, como já é feito pela contabilidade tradicional<sup>10</sup>.
- Planejamento: certificar a consistência ou viabilidade dos planos, se são aceitos e coordenados e se, de fato, poderão servir como base para uma avaliação posterior;

---

<sup>10</sup> Na avaliação de resultados por centros de custos o enfoque é o controle dos custos, ou melhor, as economia de custos. Utilizando-se o conceito de centros de resultados, o enfoque é não só na economia de custos, mas também na atuação sobre receitas e investimentos (retorno), isto é, uma ênfase no negócio.

- Acompanhamento: referente à contínua verificação da evolução dos planos traçados, visando a correção de falhas em tempo hábil ou a revisão do planejamento. Kanitz (1976)

Contudo, Kanitz ressalta que a atuação da controladoria não deve se voltar para o “controlismo”, deve interagir com os usuários de informações para auxiliá-los na tarefa de controle, deve buscar o autocontrole na organização.

*“A rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa”.* Kanitz (1976).

Utilizando-se de uma comparação com a terminologia da navegação, J.B.Heckrt e J.D.Wilson referem-se assim à tarefa do “controller”: *“ Ao controller não compete o comando do navio, tarefa que cabe ao principal executivo; o controller representa na empresa o navegador que cuida dos mapas da navegação. Sua função é manter informado o comandante quanto à distância percorrida pela embarcação, ao local em que se encontra, à sua velocidade, à resistência que encontra, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que todos cheguem ao destino final...”* Heckrt & Wilson apud Tung (1993).

### **4.3 - REQUISITOS PARA O DESEMPENHO DA FUNÇÃO CONTROLADORIA**

#### **4.3.1 - Qualificações para o Desempenho da Função de Controladoria**

Na controladoria, diferentemente do que ocorre na contabilidade, o controlador não poderá ter apenas conhecimentos de contabilidade ou de finanças, deverá estar familiarizado com todos os aspectos relativos à administração da sua organização, cercado-se, muitas vezes, de pessoas de diversas formações, como matemáticos, administradores, estatísticos, psicólogos, entre outros.

A necessidade, por parte do “controller”, de compreender melhor as questões de sua empresa está relacionada com a capacidade de atender bem aos seus ‘clientes’; ele não pode esperar que os usuários da informação solicitem exatamente o que querem, ou que problemas querem descobrir. Não



se pode esperar que eles venham até a controladoria procurar problemas para solucionarem.

Sobre a necessidade da controladoria de entender como funciona a empresa para poder auxiliar no processo de gestão, Mendes comenta que:

*“Torna-se importante compreender a empresa e seus negócios, pois que poucos usuários se preocupam em analisar informações contidas em relatórios que não tenham efeito direto ou secundário sobre eles mesmos.*

*Não existe relatório importante, o que é importante é o seu conteúdo - A INFORMAÇÃO.*

*Para se determinar uma informação útil é preciso compreender o gerente e/ou o seu estilo de gerência, e também as áreas de decisão pelas quais este indivíduo é responsável.” Mendes (1991).*

Sobre o mesmo assunto Tung é ainda mais enfático, “... o Controller deverá conhecer minuciosamente os objetivos da mesma (da empresa) e participar das decisões com eles relacionadas. Deverá saber quais os objetivos de cada setor ... já que os objetivos setoriais fazem parte do objetivo global da empresa.” Tung (1993).

#### **4.3.2 - Os Princípios Norteadores das Ações da Controladoria:**

Sobre a necessidade de mudança nos princípios utilizados pela contabilidade para transformá-la em uma controladoria, Dias argumenta que:

*“Para efeito da contabilidade financeira os registros e apurações devem se basear nos princípios de contabilidade geralmente aceitos e gerar os demonstrativos aceitos pela legislação, uma vez que neste sistema de informações suas decisões não podem provocar alterações tão profundas.*

*Entretanto, para efeito de sistemas de informações de gestão econômica, os princípios devem ser aqueles que garantam a melhor informação para o processo de tomada de decisão.” Dias (1991)*

Ainda segundo as colocações de Dias são quatro os princípios fundamentais necessários a um sistema de informações gerenciais que atenda satisfatoriamente aos usuários internos:

- **Princípio da objetividade:** a informação deve ser dirigida ao usuário interno, para tanto deve ter as seguintes características:
  - refletir o objetivo da organização;
  - apresentar as informações numa seqüência lógica;
  - apresentar relatórios padronizados, para possibilitar acompanhamento do desempenho da empresa,
  - ser seletivo e trabalhar por exceção, ressaltando apenas as informações relevantes,
  - utilizar uma linguagem que o usuário compreenda.
  
- **Princípio da Utilidade:** A controladoria deve arquitetar o sistema de informação para apoio à gestão contemplando aspectos como o risco de cada operação da empresa, utilizando-se de modelos simuladores de desempenho para ter uma postura pró-ativa perante os negócios.
  
- **Princípio da Oportunidade:** A interferência da controladoria sobre as outras áreas da empresa deve ser feita no momento correto, principalmente em tempo hábil para alterações. De nada adianta avisar um gestor sobre um erro que ele já sabe ter cometido.
  
- **Princípio da Confiabilidade:** A missão da controladoria só será atingida se sua atuação de fato influenciar favoravelmente os negócios da empresa e isso só será possível se ela fornecer-lhes informações confiáveis. Dias (1993).

#### **4.4 - ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA**

Como já foi colocado não se pode tentar especificar muito como deve ser um departamento de controladoria, pois isto depende do tipo de empresa; porém podemos colocar algumas atribuições delegadas à grande maioria das controladorias:

- Estabelecer, manter e coordenar um sistema de planejamento e orçamento;
- Estabelecer, manter e coordenar um sistema de controle e de relatórios gerenciais;

- Participar da estruturação dos sistemas de informações da empresa;
- Sistema de contabilidade financeira - voltado às necessidades internas e externas à empresa;
- Sistema de contabilidade gerencial - voltado às necessidades internas;
- Planejamento e controle fiscal;
- Controle e análise de custos;
- Pesquisar, interpretar e informar os efeitos de influências externas sobre os objetivos e desempenho da empresa;
- Coordenar, assessorar, consolidar e informar os orçamentos das áreas e da empresa;
- Coordenar, avaliar e informar o desempenho da empresa e os desvios em relação aos planos e metas, identificando e quantificando suas causas e efeitos;
- Acompanhar as medidas corretivas dos desvios;
- Consolidar, analisar e informar os estudos econômico-financeiros de projetos especiais;
- Definir em parceria com os gestores dos negócios da empresa a linguagem mais adequada para as informações.

#### **4.5 - COMPARAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A CONTROLADORIA**

As considerações colocadas anteriormente possibilitam uma boa diferenciação entre a contabilidade e a controladoria, como a apresentação da nova missão da área, as novas funções, as qualificações necessárias para o seu bom desempenho e os seus atributos. Contudo, a Tabela 4-1, adaptado pelo professor Sérgio de Iudícibus de um trabalho feito pela IFAC (International

Federation of Accountants) sobre gerenciamento financeiro, evidencia ainda mais esta diferença.

**Tabela 4-1: Comparação Contabilidade x Controladoria**

Contabilidade	Controladoria
Prestação de Contas	Controle
Passivas	Pró-ativo
Imparciais	Envolvido
Padronizadas	Customizado
Ênfase no passado	Ênfase no futuro
Verificável	“Julgamental”
Realizado	Potencial
Tangível	Intangível
Visão para dentro	Visão para fora
Objetiva	Subjetiva
Custos	Valores
Manutenção do capital	Retorno adequado
Estática	Dinâmica
Discreta	Contínua
Curto prazo	Longo prazo
Lucros sobre Ativos	Fluxo de caixa

Adaptado do Jornal ANEFAC

#### **4.6 - A FUNÇÃO CONTROLADORIA NO GRUPO ULTRA**

Na discussão teórica que fizemos deve ter ficado claro que existe uma grande dependência entre o modelo de uma controladoria e a empresa a que atende. O Grupo Ultra é um conglomerado de divisões de negócios com atuações bem distintas e que por isso necessitam de controladorias também distintas, adaptadas à realidade de cada divisão.

O fabricação e comercialização de produtos químicos tem pouca semelhança com a comercialização e distribuição de GLP, e menos ainda com a atividade de transporte e armazenagem de cargas perigosas.

Se o Grupo atuasse em apenas um desses ramos de negócio, ou pelo menos em negócios semelhantes, ele poderia ter uma controladoria centralizada e única, cuja construção do seu modelo seria apenas a aplicação dos conceitos anteriormente apresentados, à realidade do Grupo.

Porém, como isso não ocorre no caso do Grupo, é preciso separar essa “função controladoria” entre suas controladorias divisionais e corporativa. Tendo feito isto teremos definido o papel da Controladoria Corporativa, ou seja, seu modelo conceitual, identificando claramente as suas funções, restando apenas construir seu modelo de organização.

Em princípio já sabemos que, no modelo de gestão do Grupo, o apoio às operações internas das divisões é de responsabilidade das controladorias divisionais, que para isso se estruturam da forma mais indicada para as características do seu negócio, assumindo, cada uma, configurações bem distintas.

Por isso, precisaremos entender melhor esse modelo de gestão, bem como entender qual é o papel destinado à área corporativa para então definirmos que características deverá ter a Controladoria Corporativa.

A discussão destas questões, mais a análise do modelo atual do setor serão feitas no capítulo seguinte.

# **CAPÍTULO V**

---

**Desenvolvendo o Modelo**

## **5. DESENVOLVENDO O MODELO**

No capítulo anterior, definimos o conceito de controladoria, evidenciando o seu estreito relacionamento com o tipo de empresa a que pertence. Concluimos que, por ser o Grupo um conglomerado de diferentes empresas, a sua “função controladoria” deve ser compartilhada entre as Controladorias Divisionais e Corporativa. Definir um modelo para a Controladoria Corporativa consiste em definir que parcela dessa “função controladoria” lhe cabe.

Para identificarmos essa parcela precisamos considerar inicialmente o modelo de gestão do Grupo, segundo dois aspectos:

- As razões da adoção de uma área corporativa;
- A forma de gestão das divisões de negócios, principalmente o modelo que resultou das recentes mudanças por que passaram.

O primeiro tópico é importante pois os objetivos da área corporativa, como um todo, devem estar relacionados com os próprios objetivos da Controladoria. Para ficar mais fácil entender esses objetivos apresentaremos alguns conceitos sobre a utilização de “holding” em grupos econômicos.

O segundo tópico servirá para entendermos qual deve ser o grau de participação da área corporativa nos negócios do Grupo. Neste tópico discutiremos as atribuições das Controladorias Divisionais e qual deve ser a forma de relacionamento com a área corporativa.

Utilizaremos ainda uma terceira abordagem para definir o modelo de Controladoria Corporativa:

- Análise crítica das atuais funções do setor e da forma como são desempenhadas.

Aqui faremos, com base na discussão feita nos dois primeiros tópicos, uma análise das funções atuais do setor, concluindo pela sua inclusão, ou não, no modelo final, ou ainda pela sua redefinição para poder ser incluída.

Feitas essas discussões, estaremos então preparados para construir um primeiro esboço do novo modelo para o setor, que servirá de ponto de partida para elaborarmos o seu modelo conceitual no capítulo seguinte.

### **5.1 - AS RAZÕES PARA A ADOÇÃO DE UMA ÁREA CORPORATIVA**

A parcela da “função controladoria” que ficará a cargo da área corporativa está relacionada com as próprias metas dessa área. Entender melhor estas será um passo importante para a definição dos objetivos da Controladoria Corporativa.

Encontramos na literatura muitas teorias relacionadas à formação de Grupos econômicos e à adoção de áreas ou centros corporativos; a seguir apresentaremos, dentre essas teorias, as que servem para entender melhor o modelo corporativo do Grupo Ultra.

#### **5.1.1 - Os Objetivos de uma Área Corporativa**

Segundo um dos autores sobre esse tema, Djalma Oliveira, ao decidir pela adoção de uma área corporativa central, o executivo pode orientar-se para que ela tenha os seguintes objetivos:

- Atuar como procuradora de todas as empresas do grupo empresarial junto aos órgãos do governo, entidades de classe e, principalmente, instituições financeiras, reforçando seu poder de barganha e sua própria imagem;
- Facilitar a administração do grupo empresarial, especialmente quando a área corporativa é autêntica e não apenas de papel<sup>11</sup>;
- Facilitar o planejamento tributário e fiscal do grupo;
- Otimizar a atuação estratégica do grupo empresarial. Oliveira (1991)

---

<sup>11</sup> Uma área corporativa autêntica é aquela criada por razões de ordem gerencial e jurídica. Já as de papel são aquelas que visam apenas obter determinadas isenções que configuram empresas apenas com objetivos fiscais.



Na concepção de outro autor, Gilberto Kloeckner, a existência de uma área corporativa se justifica, principalmente, por se obter **economias de escala e de escopo**, além de anular os efeitos anticompetitivos entre as empresas.

A economia de escala está relacionada com a capacidade de melhor se utilizar os recursos das empresas, dado um maior nível de produção resultante da fusão de atividades, que o autor trata no texto como hipótese dos ganhos operacionais ou hipótese da sinergia. Já a economia de escopo está relacionada com os demais fatores além dos custos, como por exemplo, a transferência de “know-how”.

Os efeitos anticompetitivos, apesar de serem de grande importância, não possuem muito significado prático para o Grupo Ultra, pois seus negócios não concorrem entre si.

Ainda segundo o mesmo autor, o que se busca com as fusões entre as empresas e a utilização de uma área central para realizar tarefas comuns a elas, pode ser sintetizado como “... a busca de economias ou o aumento da utilidade dos grupos de executivos ...” Kloeckner (1994).

### 5.1.2 - As Vantagens e Desvantagens da Adoção de uma Área Central

São inúmeras as **vantagens** oriundas da adoção de um modelo centralizado e essas variam de acordo com o grupo de empresas a que se refere. Dentre as mais comuns podemos destacar as relativas aos:

#### 1) Aspectos financeiros:

- Concentração do poder econômico nas mãos do controlador da área;
- Aumento da garantia da aplicação do capital, se todas as empresas forem lucrativas;
- Aumento da “robustez” financeira das empresas, garantindo-se contra possíveis insolvências que ocorreriam se elas estivessem separadas<sup>12</sup>;

---

<sup>12</sup> Um exemplo interessante de vantagem quanto ao controle financeiro da área central, relativo à prevenção de insolvências, encontra-se na publicação de Kloeckner, o qual reproduzimos no apêndice I.

- Redução de custos nas atividades financeiras.

2) Aspectos administrativos;

- Flexibilidade e agilidade nas transferências e alocações de recursos, dentro do grupo, sem necessidade de ouvir os sócios e/ou acionistas minoritários;
- Enxugamento de estruturas ociosas das empresas afiliadas, relativamente àqueles serviços comuns a todo o grupo;
- Centralização de alguns trabalhos, com possibilidade de redução das despesas operacionais;
- Maior poder de negociação na obtenção de recursos financeiros e nos negócios com terceiros;
- Uniformidade administrativa e de procedimentos de rotina em todas as empresas;
- Centralização das decisões financeiras;
- Centralização das diretrizes e decisões do grupo empresarial; e
- Descentralização de tarefas de execução.

3) Quanto aos aspectos legais:

- Possibilitar melhor tratamento das questões da legislação, devido à formação de uma área mais especializada nesses assuntos, sem aumento dos custos.

Porém, em contrapartida algumas **desvantagens** aparecem quando se adota esse modelo:

1) Quanto aos aspectos financeiros

- Aumento do volume de despesas com funções centralizadas.

2) Quanto aos aspectos administrativos

- Aumentar o número de níveis hierárquicos, o que eleva o risco inerente ao processo decisório;
- Distanciamento das atividades “fins” da empresa, podendo acarretar perdas de eficiência no seu processo de gerenciamento.

3) Quanto aos aspectos legais

- Ter dificuldades em operacionalizar diferentes questões legais.

Percebe-se que muitas das desvantagens são conseqüências das vantagens apontadas, isto é, são o “outro lado da moeda”. A efetiva vantagem da adoção de um modelo centralizado vai depender, principalmente, da forma de atuação e de decisão do executivo. Percebemos que praticamente todos esses aspectos aparecem em maior ou menor grau no modelo de gestão do Grupo, mais a frente concluiremos quais são os realmente mais relevantes.

Um ponto pelo qual já passamos mas que merece melhor explicação é a atividade de Planejamento Fiscal e Tributário, relacionada com as vantagens e desvantagens nos aspectos legais.

Adotando-se uma estrutura única de um grupo e colocando essa atividade sob responsabilidade da área central, ganha-se mais poder e espaço de atuação da atividade de planejamento tributário, levando, algumas vezes, à obtenção de grandes economias. Esta é uma atividade típica de uma “holding” corporativa.

### **5.1.3 - As Razões da Área Corporativa do Grupo Ultra**

Todos os aspectos apresentados, devido a sua importância, acabam sendo percebidos no modelo do Grupo, contudo alguns se apresentam de forma mais destacada. Faremos uma caracterização desse modelo para depois discutirmos como ele se reflete na Controladoria Corporativa.

A melhor maneira de se fazer esta caracterização é pontuando quais os objetivos da adoção do modelo de administração centralizada. Existem vários objetivos, os mais importantes são:

- Ganhar eficiência em custos nas funções centralizadas;
- Aumentar a eficácia das questões econômico-financeiras do Grupo;
- Aumentar o poder de barganha no mercado financeiro, principalmente para as pequenas empresas do Grupo;
- Auxiliar os administradores do Grupo nas suas atividades, principalmente através do fornecimento de informações mais adequadas à essa finalidade (objetivo bem relacionado com o setor de Controladoria).

Analisando essa lista percebe-se claramente que não é um objetivo da área corporativa atuar diretamente na melhoria dos resultados dos negócios do Grupo. Apesar de que o bom desempenho das suas atividades auxiliará indiretamente as divisões, seu principal papel é o de buscar eficiência e eficácia em atividades de suporte às divisões de negócios e de suporte à administração corporativa. Esta constatação impacta diretamente no modelo de Controladoria que estamos elaborando e será retomado no final deste capítulo.

No capítulo anterior, nas discussões sobre a “função controladoria”, enfatizamos a necessidade do setor que a desempenha estar próximo ao negócio da empresa. Contudo os negócios do Grupo são muito diversos e, como vimos acima, não é objetivo da área corporativa se envolver de uma forma dedicada à cada uma das divisões. Não que a área não busque uma maior identificação com o resto do Grupo, ocorre que ela possui outros objetivos que acabam sendo conflitantes com essa busca, como a busca de redução nos custos.

Portanto, seria complicado ter uma área centralizada e, ao mesmo tempo, identificada eficientemente com todas as divisões de negócios. O apoio direto aos negócios deve ser uma atribuição das controladorias divisionais, ficando as atividades de importância corporativa a cargo da área corporativa.

## **5.2 - O MODELO DE GESTÃO DAS DIVISÕES DE NEGÓCIOS**

Quando definimos o tema para o trabalho, iniciamos a discussão descrevendo o processo de reorganização por que passam as divisões do Grupo, que apesar de não ter sido encerrado, percebe-se claramente quais são

as suas diretrizes básicas. O modelo de gerenciamento das divisões não foi modificado de maneira radical por esse processo, mas tornou-se mais bem definido.

Discutiremos agora um pouco desse modelo, especialmente a sua interação com a “função controladoria”, isto é, quais as funções que esse modelo exige que as Controladorias - Divisionais ou Corporativa - desempenhem. Discutiremos, então, o papel que as Controladorias Divisionais desempenham e de que forma devem se relacionar com a Controladoria Corporativa.

### **5.2.1 - A Forma de Medir o Desempenho dos Negócios**

Uma tendência mundial entre as empresas e que também está presente no Grupo Ultra é a de tornar cada vez mais transparente os resultados obtidos com cada ação dentro da empresa. Para tornar isso possível, as mais diversas técnicas são empregadas, como os novos métodos de custeio (por exemplo, o custeio ABC), a troca dos antigos centros de custos por centros de resultados<sup>13</sup>, etc.

No caso do grupo, essa tendência está muito mais clara no modelo da divisão Gás, que foi recentemente reestruturada. Em linhas gerais, o modelo adotado nessa divisão tenta torná-la mais identificável com os mercados em que atua, transferindo mais responsabilidades para os gestores do negócio que estão próximos aos consumidores finais dos seus produtos. Esse aumento de responsabilidade dá maior autonomia a essas pessoas, habilitando-as a tomarem decisões inerentes às suas atividades.

Mas esse aumento de responsabilidade, além de dar maior autonomia, traz um aumento das obrigações desses gestores. No caso do modelo Gás, os gestores terão, além da maior liberdade de ação, um acompanhamento mais direto sobre a forma como estão gerenciando seus recursos. Para cada gestor serão criados indicadores de desempenho que considerarão não apenas o seu volume de venda ou seu faturamento, ele será avaliado através do retorno proporcionado pelo investimento no seu negócio.

---

<sup>13</sup> A diferença entre os dois conceitos já foi discutida no tópico 4.2.3, página 44.

Na estrutura antiga não se conseguia identificar quais eram os setores responsáveis por um resultado melhor ou pior em um determinado mercado, pois muitos setores estavam envolvidos com ele. Em relação ao Grupo como um todo, o modelo atual leva a uma independência maior entre as divisões, restando apenas as questões estratégicas como assunto corporativo.

Outro fato que está se tornando comum na reestruturação do Grupo é a transferência para a área corporativa de funções que são semelhantes entre as divisões e que assim possam ser desenvolvidas de forma mais eficiente. Isto, aliás, é um dos objetivos de se ter a área corporativa no Grupo, conforme visto no tópico anterior. Portanto aquelas funções que possuem pouca identificação com o negócio da empresa e estejam dentro do escopo dos setores da área corporativa (Tesouraria, Controladoria, Recursos Humanos e Informática) deixarão de ser atribuição das divisões de negócios.

### **5.2.2 - O Apoio das Controladorias Divisionais**

As Controladorias Divisionais são dedicadas aos seus negócios, apoiando o processo de decisão, através da provisão de informações oportunas e corretas aos tomadores de decisão; sua linha de trabalho está relacionada com a mensuração de resultados, imprescindível para o funcionamento do modelo de gerenciamento por resultados para os gestores mais próximos do mercado consumidor.

Contudo, o papel dessas entidades não pode ser entendido apenas como o de fiscalizador de desempenho; sua missão é também de buscar parceria com os negócios, fornecendo informações e fazendo estudos que tornem mais rápidas e seguras as suas decisões. É de responsabilidade delas conhecer bem os seus negócios para identificar as necessidades dos **gestores das divisões e usuários da sua informações**, que são os seus principais clientes.

Por isso mesmo, essas controladorias devem estar perfeitamente adaptadas à sua divisão, estruturando-se da forma que melhor atenda ao seu público. A metodologia de cálculo do resultado dos negócios, a apuração de desempenho em relação aos concorrentes, entre outras coisas, difere consideravelmente entre as controladorias, pois os negócios de cada uma são muito diferentes.

Para se ter um idéia dessa diferença, uma das atividades principais da Controladoria da Divisão Gás é a de análise e acompanhamento dos concorrentes, buscando a identificação de oportunidades, dado o alto grau de competitividade nesse mercado. No caso da Divisão Química, essa atividade não é tão importante, pois atualmente não atua num mercado com muitos concorrentes no país.

Outro exemplo da adaptação das Controladorias Divisionais ao seu negócio é a existência de uma grande área de custos na Divisão Química, pois este item possui grande peso no seu resultado e precisa ser constantemente monitorado. Já nas Divisões Transportes/Armazenagem e Gás essa área praticamente não existe, pois esse item é pouco significativo, sendo a primeira apenas uma prestadora de serviços de transporte e a segunda uma comercializadora de GLP, sem realizar atividades produtivas.

Contudo, para as divisões tomarem alguma decisão mais estratégica ou mesmo para se reportarem à administração do Grupo, é necessário o apoio da área Corporativa, pois esse tipo de questão deve ser analisada sem se considerar as particularidades da divisão a que se refere, isto é, precisa existir um critério uniforme para todas as divisões serem analisadas. Esta será uma das funções da Controladoria Corporativa.

### **5.2.3 - O Apoio da Controladoria Corporativa**

Vamos discutir agora as características necessárias à Controladoria Corporativa para tornar viável o modelo de gestão dos negócios das divisões.

Uma decorrência natural da Controladoria Corporativa estar na área central é não ser possível imaginar que ele esteja adaptada a todas as divisões de negócios de forma tão eficiente quanto as próprias Controladorias Divisionais; pelo fato de ser responsável por todas as divisões, não é razoável esperar que consiga se adaptar às particularidades de cada divisão.

Além de não ser possível, também não é necessário, pois este já é o papel das Controladorias Divisionais. A Controladoria Corporativa deve colocar as informações que cada divisão trata de maneira particular num formato único e que representem de forma igual todas as divisões perante a administração do Grupo.

No tocante ao apoio à gestão dos negócios, ela interage com as Controladorias Divisionais, sempre desempenhando dois papéis: o de zelar pelos interesses corporativos, por exemplo, garantindo que as divisões sigam o planejamento adotado para o Grupo; e o de melhorar as decisões das divisões sobre questões mais complexas, como, por exemplo, em análises de investimentos de maior valor, etc.

As atividades contábeis, que são pouco variáveis entre as divisões e que, em geral, não fazem parte diretamente do processo de gestão dos negócios, devem ficar a cargo da área corporativa, que, assim, poderá desenvolver melhor capacidade para desempenhá-las, além de obter uma maior eficácia no seu desenvolvimento.

Concluindo, a atuação da Controladoria Corporativa estará fortemente centrada nas questões corporativas, que assessora o Grupo a gerenciar suas divisões, além de apoiar esporadicamente as divisões no gerenciamento de questões mais complexas, bem como através do desempenho de funções que sejam comuns a todas as divisões, especialmente as contábeis.

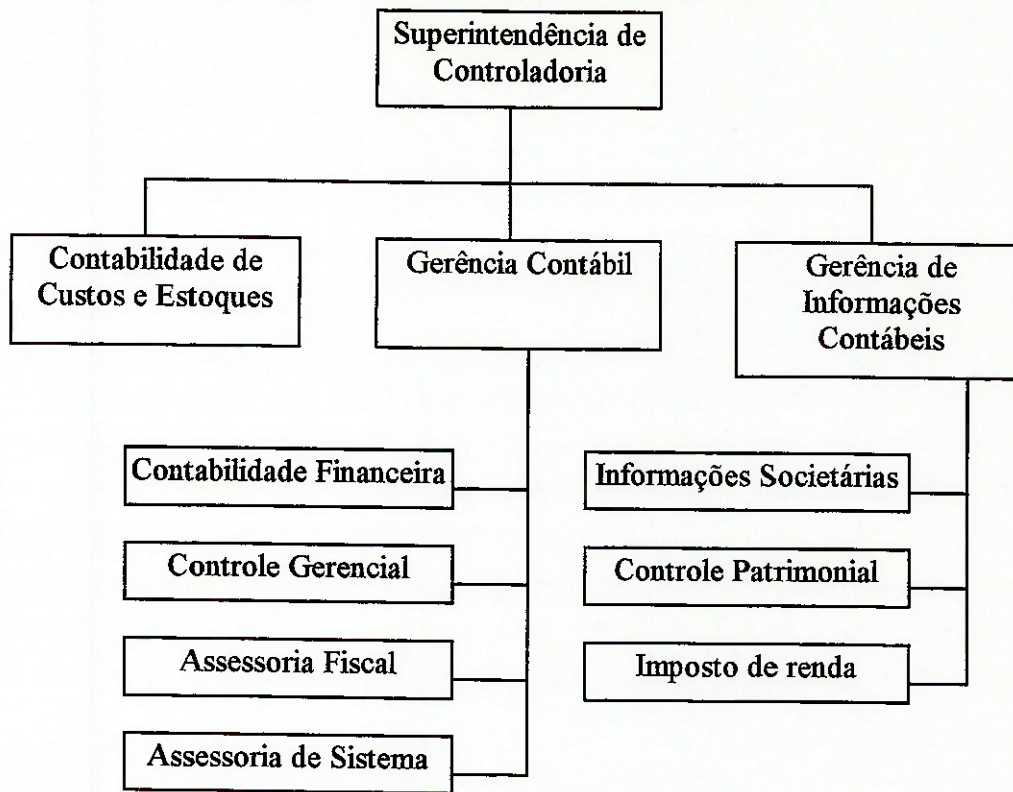
### **5.3 - ANÁLISE DO MODELO ATUAL DA CONTROLADORIA CORPORATIVA**

Pela própria origem do setor, que antes era apenas uma contabilidade, a maior parte das funções que realiza são as contábeis. Em princípio este tipo de função deve ser mesmo atribuição da área corporativa, contudo vamos analisá-las melhor para podermos ter certeza quanto a isso. As funções não contábeis, atribuições da área de controle gerencial, serão analisadas segundo sua adequação ao modelo de gestão do Grupo, discutido nos tópicos anteriores.

A seguir, na Figura 5-1, reproduzimos o organograma do setor, no qual aparecem as suas gerências e principais subdivisões; na seqüência analisaremos cada gerência internamente e depois faremos uma análise mais geral do setor.



Figura 5-1: Organograma da Controladoria Corporativa



Elaborado pelo autor

### 5.3.1 - Contabilidade de Estoques e Custos

Esta área se divide em equipes de funcionários dedicados às divisões Gás e Química; porém, dos dez funcionários do setor, oito trabalham nas atividades da divisão Química e dois para a Gás. Portanto, **essa área está quase toda dedicada à divisão Química.**

A grande **deficiência** dessa área está diretamente relacionada com os **sistemas de informações**, principalmente com os sistemas operacionais, pois não sendo sistemas integrados, não compartilham informações, gerando a necessidade de conferir essas informações.

Por exemplo, um certo volume de vendas de um produto implica numa variação proporcional no seu montante de estoque e produção no mesmo período, conforme a equação a seguir:

$$\text{Vendas} = (\text{Estoque Inicial} - \text{Estoque Final}) + \text{Produção}$$

Porém, como cada um desses itens (vendas, estoques e produção) são controlados por sistemas independentes, nada garante que suas informações sejam consistentes e qualquer problema que ocorra em algum deles faz com que essas informações, ao chegarem à Controladoria, precisem ser conferidas, pois a equação anterior pode não estar sendo respeitada.

Esta situação leva os funcionários a fazerem muitos trabalhos de conferência de valores, certificando-se que os números de um sistema de informação estão compatíveis com os dos demais. Com isto eleva-se a carga de trabalho dos funcionários, obrigando-os a fazer vários trabalhos adicionais de conferência de informações e de lançamentos de dados nos sistemas.

Os custos de produção são os principais gastos da divisão Química e quase sempre envolvem grandes quantias. Por isso, os seus valores deveriam passar por uma análise mais estruturada, o que é feito apenas pela Controladoria Divisional, depois da Corporativa ter processado essas informações.

Aliás, um outro aspecto interessante da área é que ela possui um grande relacionamento com a Controladoria da Divisão Química, mais especificamente com a área de controle de custos divisionais. A área divisional calcula e analisa os custos com um enfoque mais gerencial, diferentemente do que é feito na área corporativa que segue os princípios contábeis. Contudo, os custos contábeis são também utilizados pelas controladorias divisionais nas análises das informações, pois a atividade corporativa segue uma metodologia que está mais relacionada com a realidade da operação da fábrica - o custeio real; a área divisional trata as informações visando uma resposta mais rápida aos negócios e por isso muita vezes se baseia em informações estimadas e menos precisas, que no fim precisam ser comparadas com as informações reais, calculadas pela área corporativa.

Esse estreito relacionamento da área de custos corporativos com a controladoria divisional, mais até do que com os demais setores da área corporativa, traz algumas perdas de eficiência em comparação ao desempenho do processo feito em conjunto pelas duas áreas, levando ao questionamento sobre os benefícios da separação entre elas e da necessidade dessa atividade estar na área corporativa.

### **5.3.2 - Gerência de Informações**

A gerência de informações está estruturada em três equipes: Cálculo do Imposto de Renda, Controle Patrimonial e Informações Societárias.

#### **- Cálculo do Imposto de Renda**

A atividade de Cálculo do Imposto de Renda é desenvolvida por uma equipe pequena - apenas dois funcionários - e tem grande relacionamento com a assessoria de planejamento fiscal da gerência contábil. Essa atividade tem características claramente corporativas, isto é, não teria sentido e perderia eficiência se fosse feita em separado por cada divisão do Grupo; uma vez que sempre é necessário se ter um área de impostos na corporação.

#### **- Controle Patrimonial**

A atividade de Controle Patrimonial é responsável pelo controle dos bens imobilizados e dos investimentos das empresas do Grupo. Essa atividade possui estreito relacionamento com a Contabilidade Financeira, não sendo viável ter uma atividade centralizada e outra descentralizada.

O produto do controle patrimonial é um banco de dados com as informações financeiras sobre cada bem ou investimento do Grupo, desde uma cadeira até um grande projeto de expansão de uma fábrica (contendo seu custo histórico, valores de correção monetária e de reavaliações, etc.). Esse banco de dados teria, além da utilização contábil, uma utilização gerencial, possibilitando, por exemplo o controle do seu ativo imobilizado, por parte das divisões. Contudo por não estar sendo bem utilizado, as divisões acabam fazendo controles paralelos o que prejudica o controle patrimonial corporativo, pois, não utilizando as suas informações, as divisões não informam corretamente as movimentações que ocorrem no seu patrimônio, tornando distorcidas as informações contidas no sistema, formando um ciclo vicioso.

A resolução desse problema poderia ser feita através da descentralização dessa atividade, contudo é necessário ponderar as perdas que ocorreriam caso a separasse da Contabilidade Financeira, e esta continuasse como atribuição da Área Corporativa. Outra forma seria manter o controle centralizado, mas propondo uma revisão nos procedimentos de atualização das suas informações e a eliminação das atividades em paralelo nas divisões.

### - **Confecção de Relatórios Societários**

Esta atividade também possui características corporativas, pois, além de ter grande relacionamento com a Contabilidade Financeira e com o Cálculo do Imposto de Renda, é uma atividade de consolidação das informações das empresas num processo que termina na elaboração dos demonstrativos financeiros da “holding” principal do Grupo, a Ultrapar<sup>14</sup>.

Outra forte razão para essa atividade ser corporativa é que ela está mais relacionada às obrigações com entidades externas ao Grupo, sendo que as habilidades mais necessárias para desempenhá-la são os conhecimentos contábeis do que o dos negócios do Grupo.

### **5.3.3 - Gerência Contábil**

A gerência Contábil divide-se em duas grandes áreas - Contabilidade Financeira e Controle Gerencial - e em duas assessorias - Fiscal e de Sistemas.

Analisando a composição desta gerência, não se percebe muita lógica na ligação entre as suas áreas, muito menos entre as assessorias. O relacionamento entre a Contabilidade Financeira e o Controle Gerencial é igual à relação com a área de Gerência de Informações. A assessoria Fiscal relaciona-se mais com a área de Cálculo do Imposto de Renda do que com as demais áreas dessa gerência; e a assessoria de sistemas tem um relacionamento igual com todas as áreas do setor.

Por isso, faremos uma análise de cada área dessa gerência de forma independente, analisando-as pelas funções que realizam.

#### **- Contabilidade Financeira**

A Contabilidade Financeira é a maior área do setor, contando com 20 funcionários, divididos em equipes dedicadas à cada divisão de negócio e aos assuntos fiscais. Nessa área a **deficiência do sistema de informações** também é uma grande restrição a um melhor desempenho; o sistema de informações contábeis opera num sistema de grande porte que possui baixa interação com o usuário, possibilitando poucas consultas na tela, sendo a maior parte das buscas

---

<sup>14</sup>Vide estrutura Societária, no tópico 2.1.2, página 5.

de informações feita através de relatórios padrões impressos. O pequeno apoio dos sistemas de informações às atividades da área leva a um aumento do trabalho operacional, pois a conferência de valores torna-se mais complexa.

Apesar dos funcionários estarem estruturados por equipes dedicadas às divisões de negócios, o enfoque do seu trabalho é a estrutura societária, isto é, eles analisam as informações empresa por empresa, sem fazer uma verificação da informação gerencial, que, no caso de conter algum problema, só será detectado depois pela área de controle gerencial e com isso se perde uma boa oportunidade de se ganhar eficiência entre as duas áreas.

A contabilidade financeira também é uma atividade que não está relacionada diretamente com o desempenho dos negócios do Grupo, isto é, ela não agrega valor à empresa, por isso se justifica que seja feita na área corporativa. Contudo, existe argumentação contrária, defendendo que com a descentralização dessa atividade, seu desempenho seria melhorado pois estaria próximo aos negócios. Na apresentação do modelo, no capítulo seguinte, comentaremos mais sobre a questão.

### **- Controle Gerencial**

As atividades descritas nos tópicos anteriores podem ser classificadas como de prestação de serviços às divisões, isto é, de centralização de funções que pouco valor agrega ao negócio, o que é bem condizente com os objetivos da Área Corporativa, descritos no tópico 5.1.3 .

Já a área de controle gerencial está mais voltada para o controle dos negócios do Grupo do que para a prestação de serviços às divisões, apesar de ter algumas funções com essa característica, como a análise de investimentos.

Um dos objetivos dessa área seria o de fornecer informações sobre as atividades das divisões segundo os conceitos gerenciais definidos pelo modelo de gestão do Grupo, assessorando, assim, a administração corporativa no gerenciamento do Grupo. A análise das informações deveria ser feita através da comparação com o orçamento e os pontos de desvios deveriam ser investigados para que suas causas fossem conhecidas.

Contudo, a forma como a área desempenha suas funções, não auxilia muito o gerenciamento do Grupo, pois pouca atividade de análise é desenvolvida sobre as informações que possui. A sua atuação está restrita à

elaboração dos relatórios gerenciais, isto é, está restrita à contabilidade gerencial, não elaborando uma análise mais profunda sobre as informações, como acompanhar as variações em relação ao previsto (acompanhamento orçamentário), projetar tendências com base no desempenho atual dos negócios, enfim, colaborar mais no processo de gestão do Grupo.

Como este tipo de trabalho não é feito, esses estudos são feitos pela própria diretoria do Grupo ou são solicitados às divisões. Mas a entidade mais apta a realizá-los seria mesmo a Controladoria Corporativa.

O nível de detalhe das informações gerenciais na área corporativa é excessivo se considerarmos os seus objetivos; não é necessário ter informações detalhadas dos negócios, pois estas podem ser obtidas nas Controladorias Divisionais. As informações devem ser suficientes para se analisar as divisões frente aos resultados esperados e possibilitar a tomada de ações pela administração do Grupo, não é atribuição da área suprir as divisões com informações específicas dos seus negócios.

Uma atividade desenvolvida pela área e que está relacionada com a prestação de serviços às divisões é a análise de investimentos. Apesar de ser uma atividade de auxílio às divisões, ela deveria ter, também, um caráter de controle dos negócios, pois muitos desses investimentos acabam impactando no direcionamento estratégico do Grupo.

#### **5.3.4 - Conclusões Sobre o Modelo Atual da Controladoria Corporativa**

Analisando a estrutura atual da Controladoria nota-se que não existe muita coesão lógica na formação das áreas, principalmente na área de Gerência Contábil, conforme já comentamos.

Tentando dar uma caracterização geral para o setor corporativo, encontramos alguns aspectos que são comuns a todas as áreas. Em consequência do atual estado tecnológico dos sistemas de informações e da natureza contábil da maioria das tarefas, as atividades desenvolvidas são extremamente operacionais e, em grande parte, são de análise das informações que chegam ao setor.

Uma das críticas que cabe à área de Controladoria é esse enfoque especialista das funções de cada funcionário, que limita o conhecimento das empresas do Grupo. Isto é, a função de “controle” do setor fica prejudicado pela grande segmentação das atividades; apesar de não discordarmos da atribuição da maioria das funções que são hoje desempenhadas pelo setor, a forma como estão organizadas deve ser remodelada. Nossa proposta para a nova forma de organização do setor será apresentada no capítulo 7.

Cada área da Controladoria Corporativa tem problemas específicos, inclusive alguns que não foram aqui apresentados e que, em sua maioria, precisam ser enfrentados com ações também específicas. Essas ações não serão o alvo do nosso trabalho, pois não podemos resolver todos os problemas de uma só vez. Nossa atuação será na raiz dos problemas, apresentando uma alteração estrutural do setor, após a qual ficará mais fácil se processar as demais ações para fazer frente aos problemas existentes.

Por último, vale comentar que durante a realização deste trabalho, visitamos algumas controladorias de outras empresas, inclusive aquelas que acreditávamos serem as mais avançadas nesse departamento; contudo, para nossa surpresa, não encontramos nada de muito diferente ou avançado em relação à controladoria do Grupo Ultra, especialmente no que se refere à estrutura da área, que em muito pouco se diferencia da que estamos estudando. No entanto, essas visitas acabaram sendo importantes para mostrar formas alternativas para a organização do setor.

#### **5.4 - UM ESBOÇO DO MODELO CONCEITUAL**

O estudo que desenvolvemos neste capítulo possibilita fazer uma caracterização do que deve ser a Controladoria Corporativa. No capítulo seguinte o modelo será apresentado de forma mais estruturada, por enquanto iremos passar apenas os aspectos básicos que resumem o que foi discutido.

A definição quanto à separação de objetivos entre as Controladorias Divisionais e Corporativas deve ser algo próximo ao que apresentamos a seguir:

As funções que devem ser desempenhadas pela Controladoria Divisional são aquelas que estejam diretamente voltadas para o apoio à gestão dos negócios dessa divisão. As funções a serem desenvolvidas pela Controladoria Corporativa são as que poderão representar ganho de escala (economia com pessoal) e que não estejam relacionadas diretamente com o apoio à gestão dos negócios, basicamente as funções contábeis; ou as que se referirem aos interesses da administração corporativa, seja os de natureza estratégicas ou de simples administração do Grupo.

Quando uma função ao mesmo tempo puder fornecer ganho de escala sendo centralizada e de alguma forma agregar valor diretamente ao negócio, nossa opção será por mantê-la na divisão pois este ganho de escala, em geral, não é tão significativo a ponto de se permitir um pior desempenho das divisões.

Desde já definimos que existirá dois papéis para o setor, o de prestar serviços às divisões e o de auxiliar a alta administração do Grupo na sua gestão, o aspecto que o setor terá ao final da definição do modelo conceitual poderá ser completado com:

A Controladoria Corporativa terá que desempenhar funções com foco duplo, isto é ao mesmo tempo em que centralizará funções operacionais, com vistas a obter ganhos de escalas nos seus processos, também terá a função de controlar as atividades da divisão, não com um enfoque “fiscalizador”, mas com vistas a colaborar para a melhoria da gestão dos negócios e reportar o desempenho das divisões à alta administração do Grupo da forma mais clara possível.

Essa atividade de reportar não se restringe apenas à elaboração de relatórios, mas também à análise crítica das informações contidas e o acompanhamento da evolução dos negócios frente às diretrizes estratégicas definidas para o Grupo. Em suma, a controladoria deve realizar atividades “operacionais” de tratamento das informações e, então, analisá-las.

Uma ressalva que deve ser feita é que não haverá uma solução perfeita quanto à definição das funções da Controladoria Corporativa, sempre haverá pontos negativos em qualquer escolha que façamos, nosso objetivo é sempre o de fazer a melhor opção.



# **CAPÍTULO VI**

---

**O Modelo Conceitual**

## **6. O MODELO CONCEITUAL**

Finalizamos o capítulo anterior apresentando um esboço do novo modelo conceitual para a Controladoria Corporativa. Neste capítulo, utilizando as constatações feitas anteriormente, apresentaremos um modelo mais completo e mais estruturado, que contemple todos os pontos que abordamos.

Para caracterizar perfeitamente o novo modelo estruturamos este capítulo em cinco tópicos:

- As diretrizes básicas adotadas para o modelo;
- Os clientes do setor;
- Os objetivos do setor;
- A missão, a Finalidade e as Premissas do setor;
- As funções do setor.

Os quatro primeiros tópicos definirão claramente quais são os objetivos do setor, que são os dados que estavam faltando para que se pudesse tomar medidas mais eficazes que levassem a sua mudança. Contudo, para que essas mudanças comecem, de fato, a ocorrer, é necessário que esse modelo seja instituído.

O primeiro passo para se instituir esse modelo é determinar quais são as funções que ele coloca sobre atribuição do setor, isto é, quais são as funções que decorre desse modelo; que serão apresentadas no quinto tópico.

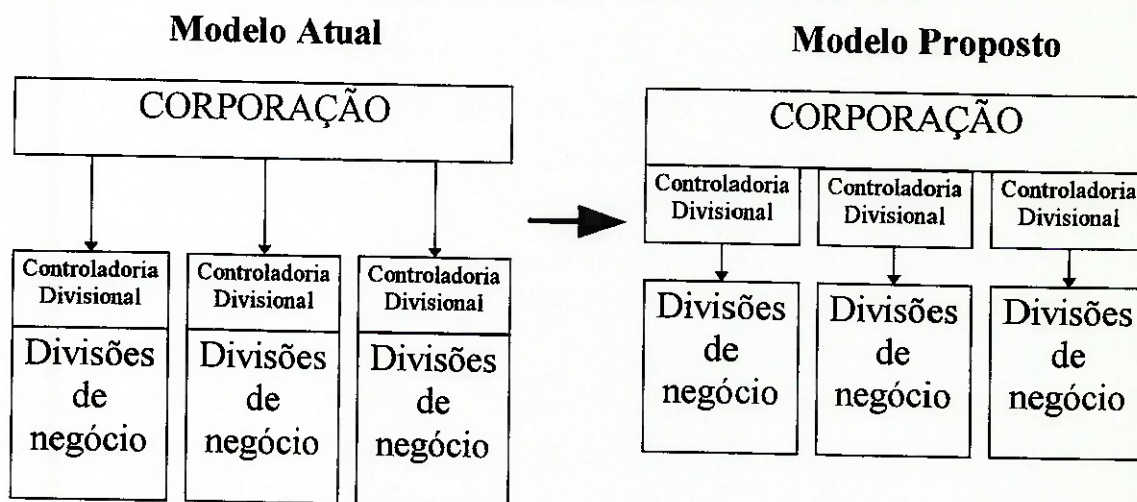
### **6.1 - AS DIRETRIZES BÁSICAS**

Durante as discussões que promovemos para a definição do papel do setor, um grande marco obtido foi a aceitação de uma primeira caracterização do modelo, que serviu como diretriz para a sua conclusão, os principais pontos dessa diretriz aparecem expostos abaixo:

- A “**função controladoria**” envolve a Controladoria Corporativa e as Controladorias Divisionais. O modelo proposto deve levar a uma maior **integração** entre elas, de tal modo que o trabalho seja executado em **parceria**. A meta será que as Controladorias Divisionais aumentem seu

relacionamento com a Corporação, tornando-se um complemento da Área Corporativa. Essa transformação está evidenciada na Figura 6-1:

**Figura 6-1: Modificação no Relacionamento entre as Controladorias**



Elaborado pelo autor

- Na separação de papéis devem ser atribuídas à Corporação as funções relativas aos clientes externos, as relacionadas às empresas do Grupo que não possuem controladoria própria e a responsabilidade de apoio à alta administração do Grupo. A Controladoria Corporativa será a responsável por **gerenciar os sistemas de informações**, garantindo a qualidade dessas informações, sem se esquecer do acompanhamento do desempenho do Grupo como um todo.
- O desempenho da função controladoria (dar suporte aos negócios) dependerá fortemente da qualidade da **interface** entre as Controladorias Divisionais e a Controladoria Corporativa. O bom funcionamento dessa interface será de responsabilidade da Corporação.
- A principal função da Controladoria Corporativa, no que se refere ao seu público interno, será a de auxiliar a administração do Grupo, através do suprimento de informações, tanto gerenciais quanto societárias. Pelo fato das divisões serem negócios muito distintos, o apoio direto aos negócios ficará a cargo das controladorias divisionais, que quando necessitarem, serão assessoradas pela área corporativa.

## 6.2 - CLIENTES

Uma perfeita caracterização do setor só será conseguida se os seus clientes estiverem claramente identificados. Na realidade a Controladoria Corporativa é um prestador de “serviços internos”<sup>15</sup> que possui um relacionamento com os clientes um pouco diferenciado, sendo mais correto chamá-los de “público”. Os clientes do setor podem ser classificados em público interno e público externo.

O **público externo** está relacionado ao fornecimento de informações societárias e legais, composto basicamente da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), das bolsas de valores, da Receita Federal, etc. Alguns acionistas que não possuem participação gerencial no Grupo também estão incluídos dentro deste tipo de público.

O **público interno** é aquele que utiliza as informações visando ações gerenciais, que, para tanto, utiliza não só as informações societárias, mas também as gerenciais. Este público inclui desde alguns gestores das divisões, passando pelas controladorias divisionais, para os quais o papel da área também é o de prestador de serviços; sendo a alta administração do Grupo outro componente do seu público interno, porém, para eles, o papel do setor é o de auxiliar no controle das divisões de negócios.

As responsabilidades e funções do setor, que discutiremos a seguir, se relacionam aos dois públicos, porém é fácil perceber que algumas delas possuem maior direcionamento a um desses públicos.

## 6.3 - OS OBJETIVOS DO SETOR

Como já dissemos, a proximidade com os negócios do Grupo será conseguida através das Controladorias Divisionais, que identificarão as necessidades de informação de cada divisão de negócio; ficará a cargo da

---

<sup>15</sup> Stauss (1995) define unidades de uma organização e seus funcionários como fornecedores de serviços, os usuários desses serviços como clientes internos e as atividades desenvolvidas como serviços internos. Ele cita, ainda, Witt que define serviço interno como sendo “... um serviço fornecido por uma unidade organizacional distinta ou pelas pessoas trabalhando em um departamento para outras unidades organizacionais ou outras pessoas dentro da mesma organização”.

Controladoria Corporativa o trabalho, de retaguarda, de gerenciamento dessas informações.

Conforme colocamos no tópico anterior, os clientes do setor dividem-se em público externo e interno, sendo este último composto pelas divisões de negócios e pela alta administração do Grupo. Em relação a cada um deles o setor terá um papel específico, que apresentaremos abaixo.

Em relação ao **público externo**, a tarefa básica do setor será a de responder pelas questões relativas às funções contábeis e fiscais de todo o Grupo, representando a instituição perante a sociedade.

Quanto ao **público interno**, o setor será responsável pela centralização das atividades contábeis de todas as divisões e também da área corporativa. No caso específico das **divisões de negócios**, o setor terá o papel de suporte à tomada de decisões de cunho estratégico, e, por isso, precisam ter o aval da Área Corporativa, e também o papel de assessoria em estudos especiais que as Controladorias Divisionais estejam desenvolvendo.

Em relação à **alta administração do Grupo** o papel do setor está relacionado com o suporte ao gerenciamento do Grupo como um todo e ao das divisões, através do fornecimento de informações relevantes e oportunas, não apenas através do fornecimento de relatórios-padrões como fazia anteriormente.

Uma atividade intrínseca às responsabilidades expostas acima é manter a **qualidade da informação**; não apenas com o objetivo de se ter dados corretos, mas também para garantir que exista consistência entre suas informações e as utilizadas pelas divisões, compatibilizando-as com as da administração do Grupo.

A **demonstração do desempenho dos negócios do Grupo** frente a sua diretoria e aos seus acionistas será uma grande responsabilidade do setor; o trabalho de análise mais detalhada de cada negócio será realizado pelas Controladorias Divisionais. Contudo essas duas atividades deverão gerar informações compatíveis, que sejam perfeitamente conciliáveis; para com isso conseguir vincular os esforços das divisões em busca de um melhor desempenho com as expectativas da direção e dos acionistas do Grupo.

A nova estrutura organizacional do setor deverá facilitar a comunicação com as Controladorias Divisionais, pois muitos estudos e análises que elas farão só serão possíveis através de uma grande interação com a área Corporativa.

O que deverá nortear as atividades da área corporativa será a busca constante de racionalização e automatização dos processos de trabalho, principalmente naquelas em que houver maior rigidez imposta pela legislação, economizando-se tempo e aumentando a economia de escala, que é a grande motivadora da opção pelo modelo de administração centralizado.

Das considerações feitas, podemos pontuar quais seriam as principais responsabilidades do setor:

- Participar do desenvolvimento dos sistemas de informações do Grupo, tendo em vista atender às suas necessidades e às apontadas pelas Controladorias Divisionais;
- Coordenar o desenvolvimento e a operacionalização dos sistemas de informações financeiro-contábeis do Grupo;
- Coordenar o processo de elaboração do orçamento em todas as suas etapas;
- Zelar pela qualidade das informações, tanto no aspecto da contabilidade financeira quanto da contabilidade gerencial;
- Cumprir as obrigações com entidades externas no que se refere às obrigações legais e fiscais do Grupo;
- Elaborar demonstrativos financeiros contábeis e gerenciais para o acompanhamento do desempenho dos negócios do Grupo por parte da sua direção e de seus acionistas;
- Assessorar as Controladorias Divisionais na busca de informações mais detalhadas para análise do seu negócio;
- Assessorar as Controladorias Divisionais na elaboração de estudos econômico-financeiros de projetos;

- Interagir com as Controladorias Divisionais, buscando obter maior eficácia nos seus processos e eliminar as possíveis duplicidades de funções entre elas.

#### **6.4 - MISSÃO, FINALIDADE E PREMISSAS DO SETOR**

##### **MISSÃO**

Assessorar os negócios do Grupo, através do gerenciamento mais adequado das informações, contribuindo para o processo de tomada de decisão; e atender de forma conciliante os interesses da sociedade na figura de suas instituições legais.

##### **FINALIDADE**

Atuar como o grande “almoxarife” da informação, garantindo sua disposição no tempo correto e com a qualidade necessária, através de uma perfeita parceria com os pares nas divisões de negócios.

Demonstrar corretamente o desempenho dos negócios para a diretoria do Grupo e seus acionistas, bem como zelar pelos interesses do Grupo frente às entidades externas.

##### **PREMISSAS**

O modelo de organização do Grupo define a existência da Controladoria Corporativa e de Controladoria em cada divisão de negócios; a elas cabe a proximidade com os negócios e a melhor identificação de suas necessidades, nossa responsabilidade consiste em estabelecer uma perfeita relação de parceria com elas, dando suporte nas atividades de gestão das informações, enfatizando a qualidade, o prazo e a consistência dos processos; objetivando uma perfeita apresentação dos seus negócios à administração do Grupo dos seus negócios.

## **6.5 - AS FUNÇÕES DO SETOR**

O tópico anterior fornece os novos objetivos do setor, pondo fim à indefinição que detectamos no início do trabalho. Contudo, o que visávamos não era apenas atacar a indefinição do modelo do setor, mas também efetivar a mudança para esse novo modelo.

Para que o setor seja realmente modificado é preciso redefinir suas funções e até a forma como algumas são executadas. A seguir faremos a exposição das funções que serão atribuição do setor, apresentando-as separadas em funções contábeis e funções “controller”.

É oportuno ressaltar que as funções que serão apresentadas não configuram atividades que serão desenvolvidas de forma separada, elas poderão ser, cada uma, atribuição de um funcionário ou todas de uma equipe. Essa questão será tratada no capítulo seguinte.

### **6.5.1 - Funções Contábeis**

O modelo anterior do setor já centralizava todas as funções contábeis do Grupo, e estas já foram bem discutidas anteriormente na análise desse modelo.

Daquelas funções, apenas a de Contabilidade Financeira e a de Contabilidade de Estoques e Custos mostraram-se discutíveis, por isso serão melhor analisadas.

Começaremos com as funções que continuarão na Área Corporativa, para depois discutirmos as mais controversas.

#### **- Controle Patrimonial**

Essa atividade tem grande relacionamento com a atividade de contabilidade financeira e, por isso, a decisão de ser feita pela controladoria corporativa ou pela divisional será consequência da definição daquela função. Mais adiante a atividade de contabilidade financeira será melhor discutida.

#### **- Impostos Diretos (Imposto de Renda)**

Essa atividade tem caráter corporativo, inclusive pelo seu grande relacionamento com a atividade de planejamento fiscal.



**- Impostos Indiretos (ICMS, IPI)**

Por ser uma função pouco relacionada com as atividades dos negócios e por seu relacionamento com a assessoria de planejamento fiscal ficará na área corporativa.

**- Informações Societárias:**

Como atividade de consolidação de informações e de representatividade do Grupo perante os acionistas e a sociedade de forma geral essa atividade deve ficar no setor corporativo.

**- Planejamento Fiscal**

Esta é outra atividade com características corporativas e tem sua atuação potencializada se for desenvolvida nesse âmbito.

Vamos agora discutir as funções Contabilidade de Estoques e Custos e a de Contabilidade Financeira.

**- Contabilidade de Estoques e Custos;**

Em relação à função de estoques e custos, a conclusão mais importante a que chegamos foi que as atividades de custos realizadas hoje pela área corporativa possuem maior relacionamento com a controladoria divisional, em especial com a divisão Química, do que com os demais setores da área corporativa. A partir dessa constatação, evoluímos para uma proposta de unificação das duas áreas (divisional e corporativa). Podemos apontar os principais motivos para isso, como:

- Maior relacionamento, hoje, entre a área de custos corporativos com a área de custos divisionais do que com as demais áreas da Controladoria Corporativa;
- A separação das duas áreas acarreta ineficiência no processo, pois a atividade de análise de custos é altamente potencializada se feita por quem também trata as informações, e, por consequência, tem contato direto com as fábricas. No modelo atual, o tratamento de informações dos sistemas operacionais - custeio real - é feito pela área corporativa, já as atividades de análise das informações são feitas pela área divisional; ou seja, quem deve ter o maior contato com os negócios acaba ficando mais distante dele.

Decidindo por se ter um controle de custos único, isto é, feito por uma única área, resta definir em que âmbito (corporativo ou divisional) isto será feito.

Na alocação da função custos existe um conflito entre nossa postura de manter as atividades operacionais no setor corporativo em relação à de manter as atividades com potencial de apoio aos negócios nas divisões, como dissemos anteriormente, não existe uma escolha perfeita.

Nessa situação nossa decisão será de **transferir a função custos para a área divisional**, como consequência das seguintes constatações:

- Essa função está diretamente relacionada com os negócios, possuindo grande importância no seu gerenciamento, pois uma análise de custos bem feita é muito importante para definir, por exemplo, as estratégias de vendas e de produção da divisão;
- A atividade de análise de custos não deve ser apenas econômico-financeira, que é o enfoque da área corporativa, ela deve envolver outros aspectos, como fatores físicos, etc.;
- O modelo de gestão do Grupo não chega ao nível de detalhe de se ter controle sobre os custos das divisões; a sua gestão é uma atribuição da divisão, portanto não cabe à área corporativa desempenhar essas tarefas.

A atividade de controle de estoques da divisão Gás não possui as mesmas características das atividade de estoques e custos da divisão química e, portanto, não se encaixa nas colocações que fizemos anteriormente. Entendemos que, como não possui muito potencial de apoio aos negócios, o controle de estoques e custos da divisão Gás deverá ser uma atribuição da área corporativa, alocada dentro da contabilidade financeira.

#### **- Contabilidade Financeira**

A nossa proposta é que as atividades de contabilidade financeira sejam feitas pela área **corporativa**, pelos seguintes motivos:

- Essa atividade **não agrega valor ao negócio**, isto é, ela não está diretamente envolvida com as atividades de gestão das empresas. Pode-se argumentar que, como todas as informações passam por essa área, inclusive as

gerenciais, ela acaba influenciando no processo de tomada de decisão da administração do Grupo. Contudo, dado o perfil que traçamos para a Controladoria Corporativa, o controle gerencial corporativo deverá ter como meta o apoio à administração do Grupo - cujo processo de tomada de decisão é de mais longo prazo - deixando o apoio direto à tomada de decisões nas divisões a cargo das controladorias divisionais; Com isso, o fato do processo da Contabilidade Financeira estar centralizado ou descentralizado não é importante, pois os seus processos teriam as mesmas características quanto à velocidade e confiabilidade da informação.

- O modelo centralizado possui **ganhos de escala no fator custos**, principalmente nas funções de supervisão e gerência, que hoje são executadas por uma pessoa e que, no caso de descentralização dessa atividade, ter-se-ia uma multiplicação desses cargos por tantas quanto fossem as áreas descentralizadas.
- Uma outra argumentação pela descentralização é o fato da área já estar estruturada em equipes dedicadas a cada divisão do Grupo, como se já estivesse descentralizada; contudo, observa-se que estas **equipes não são totalmente segregadas**, pelo contrário, existe muita **interação entre elas**, trazendo vantagens dentre as quais se destaca:

⇒ Quando algum sistema operacional, como a folha de pagamento ou o de caixa e bancos, apresenta alguma anormalidade em uma divisão, as equipes das demais divisões são informadas e já se previnem contra isso.

⇒ Outro ponto relevante é a troca de conhecimento entre os funcionários sobre determinados processos, que, independentemente da divisão em que trabalham, acabam colaborando para dar maior eficiência à área; além do fato de que uma área mais “robusta” consegue absorver melhor as variações em suas características operacionais, como por exemplo uma alteração nos prazos de trabalho, ou a ausência de um funcionário, entre outras coisas.

Isto é, mesmo com uma estrutura de equipe dedicada às divisões, a área tem vantagens em estar centralizada.

- Um último ponto importante é o fato de que a descentralização não traz nenhum benefício significativo, isto é, a defesa de que a proximidade com os negócios traz benefícios para a atividade contábil é uma inverdade, pois o que ocorreria, na prática, é que mesmo estando próximas ao negócio, a contabilidade acaba se tornando um setor isolado dentro da empresa, com poucos ganhos significativos de processo, pois, novamente, a contabilidade financeira não faz parte do processo produtivo ou de geração de resultados dos negócios.

Em resumo, a contabilidade financeira deve ser uma atividade centralizada, pois assim possui **vantagens operacionais, além de pouco agregar ao desempenho do negócio.**

Deve ser desenvolvido um trabalho de informatização e automatização dos processos necessários a essa função, pois apresentam grandes limitações à eficácia e eficiência do setor.

### **6.5.2 - Funções “Controller”**

Chamamos de funções “controller” aquelas que não possuam apenas finalidades contábeis, que estão voltadas para o público interno do Grupo, basicamente ao tratamento das informações de caráter gerencial, isto é, aquelas mais relacionadas ao apoio do processo de gestão dos negócios do Grupo.

As funções “controller” dividem-se em funções gerenciais e funções estratégicas.

#### **Funções Gerenciais:**

- Processo Orçamentário;
- Controle Gerencial.

#### **Funções Estratégicas:**

- Controle Estratégico;
- Análise de Investimentos.

## - Funções “Controller” Gerenciais

As funções gerenciais são funções mais operacionais, sendo as mesmas que já eram desempenhadas anteriormente pela área de Controle Gerencial. As duas funções gerenciais são o processo orçamentário e a contabilidade gerencial.

### - *Processo Orçamentário*

Esta é uma importante função, da qual é gerado o orçamento do Grupo. As informações do orçamento são utilizadas por vários setores, inclusive pelas divisões de negócios, mas sua maior aplicação será a de facilitar a análise dos relatórios gerenciais, na qual serão comparados o desempenho real de cada negócio frente ao orçado, servindo para a identificação de desvios na sua condução. Essa atividade de análise das informações faz parte das funções “controller” estratégicas, descritas mais a frente.

As etapas do processo orçamentário que cabem à Controladoria Corporativa devem ser:

- definir a metodologia do orçamento e desenvolver seu processo de elaboração;
- Confeccionar cenários econômico-financeiros e premissas para o orçamento;
- Apoiar as divisões na elaboração do orçamento;
- Elaborar o orçamento da Área Corporativa;
- Consolidar o orçamento do Grupo.

### - *Contabilidade Gerencial*

A atividade de Contabilidade Gerencial é basicamente a de elaboração dos informativos gerenciais, que já eram feitos anteriormente pela área de Controle Gerencial. O seu objetivo é preparar uma base de informações gerenciais, para então emitir os demonstrativos financeiros.

A Contabilidade Gerencial é feita baseada no modelo de gestão do Grupo<sup>16</sup>, a partir do qual é definida a metodologia de consolidação das informações e de confecção dos demonstrativos. Para captação das informações será necessário o tratamento da base de dados contábil, gerando a base de dados gerenciais.

Tendo elaborado os demonstrativos gerenciais, a última etapa do fluxo de informações é fazer a conciliação entre eles e os demonstrativos societários. Essa conciliação consiste em explicar a diferença entre os demonstrativos gerenciais de uma divisão e de sua correspondente holding societária<sup>17</sup>; essas diferenças ocorrem principalmente por questão de diferenças de critérios entre os demonstrativos e pela atuação do planejamento fiscal nos demonstrativos societários.

Uma atividade de suporte à contabilidade gerencial é o cálculo gerencial dos custos corporativos e o seu rateio para as divisões. Esse cálculo também é baseado no modelo de gestão do Grupo.

Essa é uma atividade bastante rotineira, pois como as informações geradas servirão para um acompanhamento do desempenho dos negócios ao longo do tempo, a forma como são geradas deve sofrer o menor número de variações possíveis, ou mesmo não ter nenhuma variação. Por isso, na realização dessa função dever-se-á buscar a automatização dos processos, reservando aos funcionários responsáveis por essa atividade apenas o controle dos processos.

Como as informações gerenciais e societárias partem da mesma base de dados, deve-se buscar um maior entrosamento entre esta função e a de contabilidade financeira, ganhando eficiência no controle das informações que chegam ao setor. Com a separação que existia entre elas, no modelo anterior, a atividade de conferência de informações era feita duas vezes. Trataremos melhor esta questão quando discutirmos o modelo de organização do setor, no capítulo seguinte.

---

<sup>16</sup> Esse modelo de gestão define, por exemplo, a forma de rateio dos custos corporativos para as divisões, qual é a composição do lucro das divisões, etc.

<sup>17</sup> Veja no tópico 2.3 a diferença entre as estruturas gerenciais e societárias.

Por essas funções gerenciais já serem antigas atribuições do setor, não é necessário defini-las mais detalhadamente. Vamos comentar, agora, as funções estratégicas.

### **- Funções “Controller” Estratégicas**

As funções “controller” estratégicas são funções puramente de análises de informações, com o objetivo de assessorar a alta administração do Grupo na gestão dos negócios e as divisões, por intermédio de suas controladorias, em questões de cunho mais estratégico. As funções estratégicas são as de controle estratégico e a análise de investimentos.

#### *- Controle Estratégico*

A proposição da existência dessa função está relacionada com o próprio modelo de Controladoria Corporativa que imaginamos para o Grupo. Ela seria responsável pelo acompanhamento do desempenho dos seus negócios em relação ao direcionamento estratégico traçado. Esse acompanhamento seria, em princípio, em relação ao orçamento, porém não se restringiria a isso; a busca de informações mais detalhadas nas controladorias divisionais e de informações externas ao Grupo, por exemplo, também seria utilizada.

O objetivo dessa função é o de facilitar a gestão do Grupo, fornecendo informações mais detalhadas sobre anormalidades e desvios que estejam ocorrendo nas divisões, permitindo uma melhor atividade de planejamento para o Grupo.

Para a realização dessa atividade, os relatórios gerenciais corporativos apenas sinalizariam os problemas ou desvios que estariam ocorrendo nas divisões; caberá à equipe responsável por essa atividade buscar informações adicionais para, de uma forma mais completa, identificar os problemas e, então, estudar quais as suas futuras implicações ou desdobramentos.

Esta função levará a uma complementação da contabilidade gerencial, que possui características operacionais; o que chamamos de controle estratégico é uma atividade puramente de análise e sem nenhuma padronização, que deverá ser feita por pessoas com boa visão de negócio e com alguma experiência nas atividades do Grupo. A atividade de controle estratégico deverá ir mais além do que simplesmente confeccionar e emitir relatórios.

Quando falamos de análise das informações não nos restringimos às informações gerenciais, as informações societárias são de grande importância para o Grupo e deverão ser bem analisadas.

*- Análise de Investimentos*<sup>18</sup>

As decisões sobre **investimentos correntes** referem-se às resoluções operacionais, cuja análise depende de conhecimentos mais específicos do negócio, além de não impactarem, de forma geral, nos direcionamentos estratégicos do Grupo. Por isso, essa função deve ser desempenhada pelas **Controladorias Divisionais**.

**Investimentos estratégicos**, como os relativos à expansão de capacidade produtiva, investimentos em projetos especiais, entre outros, também estão diretamente relacionados com questões específicas do negócio e, portanto, sua análise e acompanhamento devem envolver as **Controladorias Divisionais**. Contudo, muitos desses investimentos precisam estar ligados às questões comuns a todas as divisões do Grupo, como, por exemplo, contemplar uma estratégia de investimento ou retenção que esteja sendo adotada pelo Grupo, formas de obtenção de linhas de financiamento mais indicadas, etc., portanto sua análise deve envolver também a **Controladoria Corporativa**.

A primeira atividade de análise de investimentos estratégicos - estudo de pré-viabilidade - poderá ser feita apenas pela Controladoria Divisional; que no caso de continuidade do projeto deve passar a desenvolvê-lo em conjunto com a Controladoria Corporativa que contribuirá com estudos econômicos mais detalhados, principalmente na etapa de análise de viabilidade e pós viabilidade.

---

<sup>18</sup> Os investimentos no Grupo são classificados em dois tipos: os correntes e os estratégicos. Os investimentos correntes são os destinados à manutenção da capacidade produtiva existente; os investimentos estratégicos são os destinados ao aumento dessa capacidade.



# **CAPÍTULO VII**

---

**O Modelo de Organização**

## **7. O MODELO DE ORGANIZAÇÃO**

O modelo conceitual proposto no capítulo anterior fornece uma nova caracterização para a Controladoria Corporativa, colocando fim à indefinição quanto ao papel do setor, detectada no início do trabalho.

Todavia, a definição do modelo conceitual, apesar de ser muito importante, não é suficiente para a transformação do setor, que só ocorrerá se mudanças mais profundas e estruturais forem feitas. Mudanças que devem buscar, justamente, a efetivação do modelo conceitual proposto.

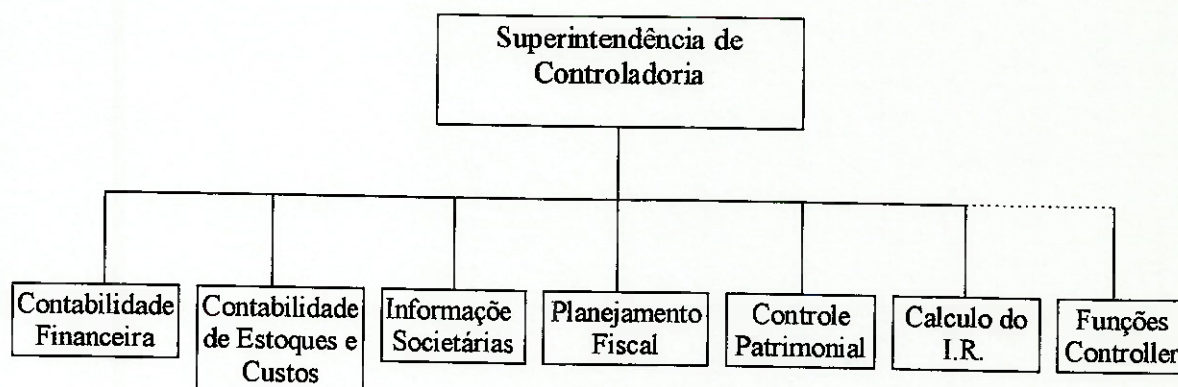
A estrutura de organização do setor, que já era confusa e pouco identificada com os seus objetivos, é ainda menos indicada para suas novas características. Neste capítulo desenvolveremos uma proposta para a forma de organização do setor, elaborando um modelo que seja mais convergente com seus novos objetivos.

### **7.1 - ESTRUTURA**

Uma constatação que decorre da apresentação do modelo conceitual é que existem dois objetivos básicos para o setor: prestar serviços às divisões de negócios, especialmente os de natureza contábil, e, ao mesmo tempo, “controlar” essas divisões, através da análise das informações.

Para atender da melhor forma possível o primeiro objetivo, seria interessante ter uma estrutura com várias “caixas”, nas quais estariam alocadas uma ou mais das funções do setor, conforme a Figura 7-1. A desvantagem desse modelo é a fragmentação do processo de trabalho, levando à perda da visão do desempenho global de cada divisão de negócio, o que prejudicaria demasiadamente a capacidade de apoiar tanto as próprias divisões quanto a administração do Grupo nas suas tomadas de decisão.

**Figura 7-1: Estrutura funcional para a Controladoria Corporativa**



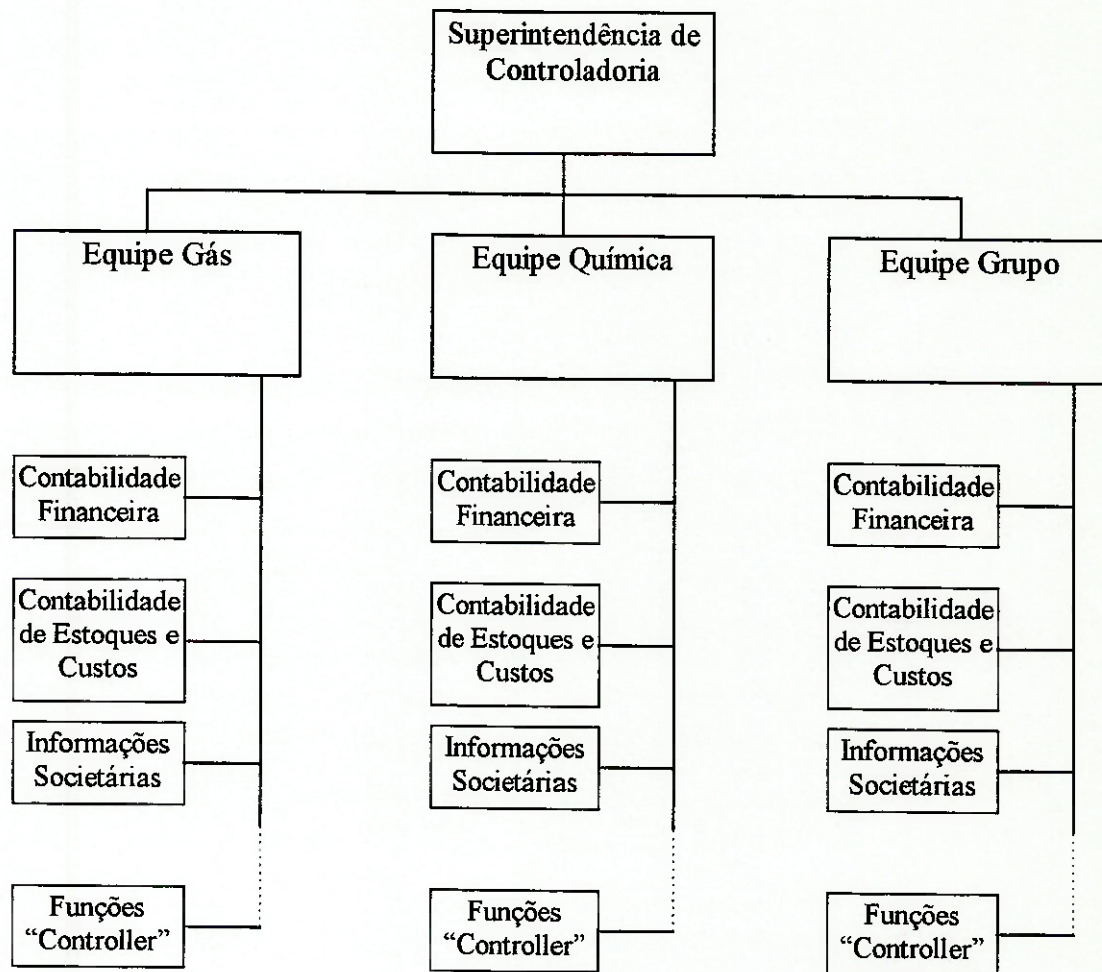
**Elaborado pelo autor**

Para atender ao segundo objetivo, seria interessante ter uma estrutura identificada com cada divisão de negócio do Grupo, desempenhando as mesmas funções mencionadas anteriormente, mas agora através de áreas específicas para cada divisão, conforme a Figura 7-2. A desvantagem dessa estrutura está em contrariar justamente dois dos princípios da adoção do modelo de administração financeira centralizado, que, lembrando o tópico 5.1.3, à página 55, são:

- Ganhar eficiência em custos;
- Aumentar a eficácia das questões econômico-financeiras do Grupo;

Mais claramente, adotar uma estrutura inteiramente identificada com cada divisão teria o mesmo efeito que se optar por descentralizar todas as atividades do setor.

Figura 7-2: Estrutura por Divisão de Negócio para a Controladoria Corporativa



Elaborado pelo autor

A característica básica que deverá ter a nova estrutura da área é a de atender aos dois objetivos conjuntamente; isto é, permitir uma identificação com cada divisão do Grupo, possibilitando um maior apoio às divisões, e ao mesmo tempo manter as características básicas da área corporativa, ou seja, cumprir com seus objetivos.

### 7.1.1 - A Nova Estrutura

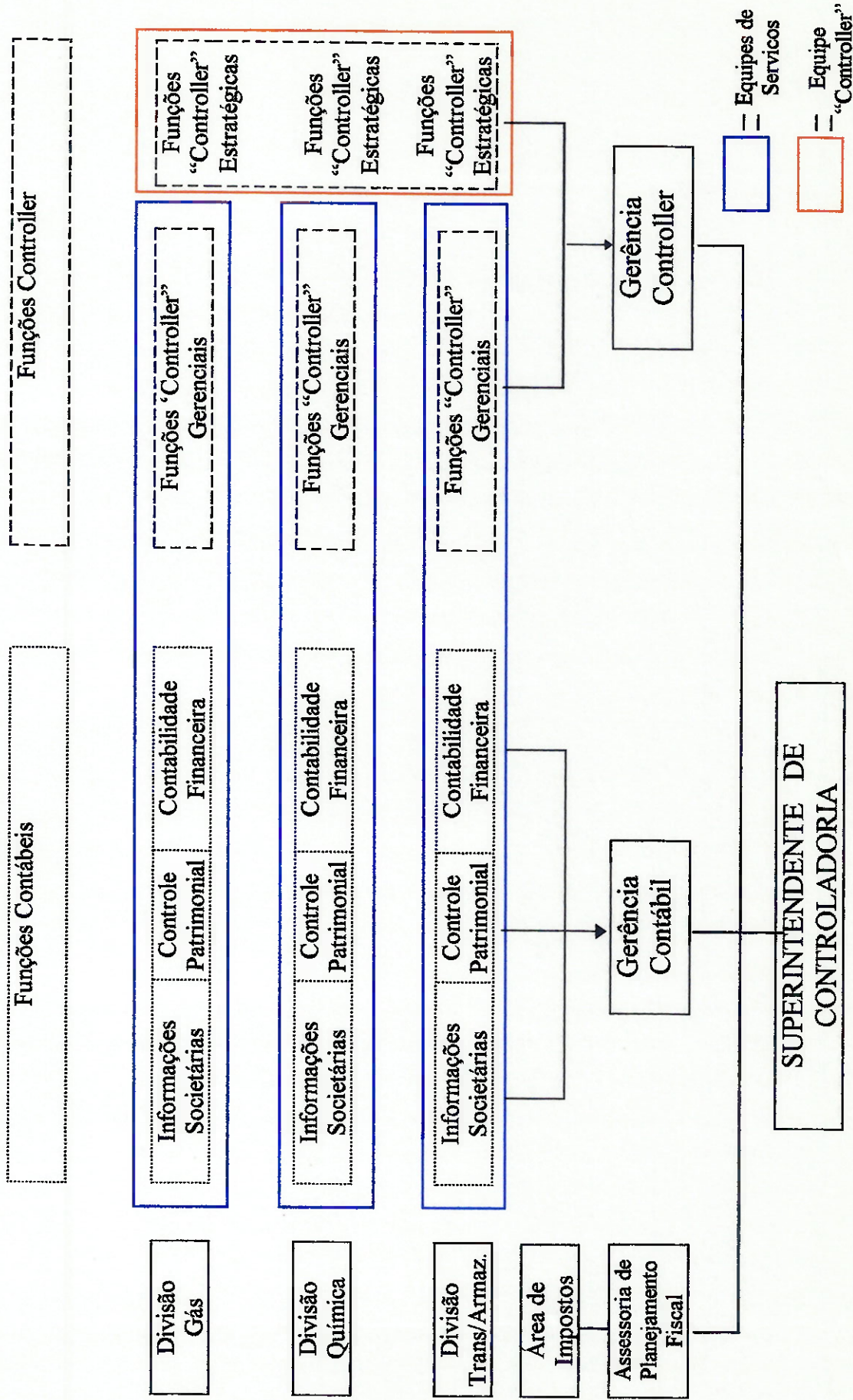
Fazendo uma melhor análise sobre as características do setor, podemos entender suas funções como “especialidades” que precisam ser desempenhadas para atender às divisões de negócios e à administração do Grupo. As funções contábeis e “controller” gerenciais estão mais relacionadas com a prestação de serviços às divisões, enquanto que as funções “controller” estratégicas são mais relacionadas com os interesses da administração do Grupo.

A melhor alternativa para estruturar o setor é a adoção de uma estrutura semelhante a uma matriz, na qual as linhas estariam orientadas para as divisões e as colunas representariam as “especialidades” do setor. Nessa estrutura o cruzamento das funções contábeis e “controller” gerenciais com as divisões definem equipes que seriam responsáveis por essas funções para essas divisões. As funções “controller” estratégicas seriam desempenhadas por uma única equipe para todas as divisões de negócios. Esse modelo está melhor caracterizado na Figura 7-3.

As “especialidades”, isto é, as funções contábeis e “controller” são as que apresentamos no capítulo anterior e portanto dispensam mais comentários. Falta definirmos como serão formadas as equipes responsáveis pelas funções contábeis e “controller” gerenciais e a equipe que desempenhará as funções “controller” estratégicas.

Além das equipes, existirá uma área responsável pelos impostos diretos e indiretos, que reunirá as atividades da equipe fiscal, da contabilidade financeira e da equipe de imposto de renda da gerência de informações, ambas da antiga estrutura do setor, apresentada no tópico 2.4.3, página 15.

Figura 7-3: A nova estrutura do Controladoria Corporativa



Elaborado pelo autor

### 7.1.2 - As Equipes

No modelo proposto utilizaremos três equipes de trabalho que manterão uma identificação direta com as divisões de negócios do Grupo:

- Equipe Gás,
- Equipe Química,
- Equipe Grupo. (o termo grupo foi adotado pois esta equipe realizará as funções relativas à divisão Transportes e Armazenagem e também à área corporativa do Grupo).

Seus integrantes serão capazes de desempenhar todas as funções relativas às suas divisões, contudo, não será necessário que todos tenham completo conhecimento sobre todas as atividades. Estas equipes serão denominadas equipes prestadoras de serviços ou simplesmente **equipes de serviços**.

A forma de organização e controle das equipes de serviços deverá induzir a uma atuação voltada às divisões, pois a natureza das atividades desenvolvidas induzirá a uma especialização por funções, perdendo-se a identidade com os negócios.

Será mantida uma outra equipe que desempenhará as funções “controller” estratégicas, que em princípio não precisam ter uma identificação direta com cada divisão de negócio. Evidentemente, internamente a equipe poderá ter pessoas mais identificadas com cada divisão, mas a responsabilidade pelo trabalho será uma atribuição da equipe como um todo e não dividida entre seus componentes. Esta equipe receberá a denominação de **equipe “controller”**.

## 7.2 - GESTÃO DO SETOR

Para definir a forma de gestão do setor, é necessário colocar a forma de organização das equipes, inclusive do seu relacionamento com os outros cargos existentes, além de se discutir a maneira de controlar o seu funcionamento.

### 7.2.1 - Organização

Quando fizemos a descrição das funções do setor, no capítulo anterior, separamos as funções relativas ao tratamento das informações gerenciais (as funções “controller”) em funções gerenciais e funções estratégicas. As funções gerenciais, na realidade, ocupam pouco tempo de quem as executa, a razão para colocá-las nas equipes de serviços, e não na equipe “controller”, é de transferir a responsabilidade, por garantir a qualidade das informações, para uma única equipe, seja essa informação societária ou gerencial, pois a base de informações continuará sendo única no setor.

Com a junção das funções contábeis e “controller” gerenciais em equipes dedicadas às divisões de negócios, conseguir-se-á uma melhor identificação dessas atividades com os “clientes” desses serviços, sem perder as vantagens desses serviços serem centralizados, pois os gerentes contábil e “controller” relacionar-se-ão com todas as equipes, além da própria comunicação entre as equipes ser estimulada. Vale ressaltar que as atividades de controle patrimonial e de contabilidade financeira já eram, no modelo anterior, dedicadas às divisões, não sendo, portanto, a adoção do modelo de equipes muito turbulenta.

O papel de coordenação das equipes de serviços será de responsabilidade do **coordenador de trabalho**, função atribuída a um elemento da própria equipe, responsável por coordenar todo o seu fluxo de trabalho, estruturando-o de forma a cumprir os prazos fixados para o término do processo de trabalho, com o nível de qualidade necessário. O relacionamento com as divisões, com o gerente contábil, com a equipe “controller” e com o gerente “controller” ficará a cargo dos próprios funcionários, de acordo com a função que exerçam dentro das equipes. Como o papel desse coordenador não será apenas o de gerenciar a equipe, ele deverá exercer as funções de contabilidade financeira e gerenciais, pois assim terá um escopo de atuação mais amplo.

O papel do coordenador de trabalho é necessário, ao menos no início da implantação do modelo, para que ele facilite o desenvolvimento das equipes, desvinculando-as da visão apenas funcional do trabalho, isto é, motivando os funcionários a serem responsáveis por todo o trabalho relativo à divisão e não apenas ao da sua função.



O **gerente contábil** será o próprio contador do Grupo, respondendo pela coordenação das funções contábeis, não pela execução das atividades, que será do coordenador de trabalho, mas definindo os critérios e práticas contábeis a serem utilizados. Terá também o papel de controlar a qualidade das informações contábeis perante as equipes de serviços.

O **gerente "controller"** terá um papel semelhante ao do gerente contábil, porém respondendo pelas informações gerenciais. Seu relacionamento com as equipes de serviços será para o apoio e solução de dúvidas quanto às questões gerenciais, e com a equipe "controller" será para o apoio das análises desenvolvidas e para facilitar a comunicação entre as controladorias divisionais e a administração do Grupo.

A **área de impostos** executará as funções de cálculo do Imposto de renda (pertencente à antiga gerência de informações) e as funções da equipe fiscal (pertencente à antiga contabilidade financeira). Essas atividades serão desenvolvidas de forma semelhante à anterior, sendo, portanto, necessário, quatro funcionários para compor a área.

Esta área ficará relacionada diretamente com a **assessoria de planejamento fiscal**, devido à grande dependência que apresentam. Por sua vez, esta assessoria, estará subordinada diretamente ao Superintendente do setor, também devido ao relacionamento direto existente entre eles.

## **7.2.2 - Funcionamento das Equipes**

### **- Equipe de Serviços**

Conforme já dissemos, existirão três equipes de serviços, uma para cada divisão de negócio, sendo que a equipe responsável pela divisão Transportes e Armazenagem será também responsável pelo serviço relativo à área corporativa.

O tamanho dessas equipes dependerá das divisões a que vierem a atender, porém as funções de controle patrimonial e de informações societárias necessitarão cada uma de uma pessoa. Os demais componentes da equipe serão necessários para desempenharem as funções de contabilidade financeira e controle gerenciais. O tamanho de cada equipe encontra-se na Tabela 7-1.

**Tabela 7-1: Número de Funcionários nas Equipes de Serviço**

Funções	Contabilidade Financeira e "Controller" Gerencial	Controle Patrimonial	Informações Societárias	Total
Equipe Gás	9 pessoas	1 pessoa	1 pessoa	11 pessoas
Equipe Química	8 pessoas	1 pessoa	1 pessoa	10 pessoas
Equipe Grupo	3 pessoas	1 pessoa	1 pessoa	5 pessoas

**Elaborado pelo autor**

As funções de contabilidade financeira e "controller" gerenciais foram colocadas sob a responsabilidade das mesmas pessoas, pois a principal atividade que irão desenvolver será a análise das informações que chegam ao setor e, diferentemente do modelo anterior, serão responsáveis tanto pelas informações societárias, quanto pelas gerenciais.

Pelo fato do modelo atual separar as atividades por função, será uma tendência natural das pessoas especializarem-se, mesmo dentro das equipes, também nessas funções; o controle dessas equipes deverá buscar reverter essa especialização. Não será necessário que todas as pessoas de uma equipe dominem todas as suas atividades, mas o entrosamento entre elas será de fundamental importância.

Todo o fluxo de trabalho, descrito no tópico 2.4.4, será desenvolvido pelas equipes de serviços, desde a captação das informações até a geração dos demonstrativos financeiros e demais relatórios. Apenas a atividade de análise das informações, com vistas ao acompanhamento das divisões, será de responsabilidade da equipe "controller".

As **atividades das equipes de serviços** serão as mesmas para todas as divisões. A seguir vamos listá-las de acordo com a função a que se referem:

*- Função controle patrimonial*

- Controle das informações do ativo fixo e manutenção do cadastro de dados. Consiste no gerenciamento das informações (notas fiscais) enviadas pelas divisões, referentes às aquisições, vendas (baixas) e transferência de bens do seu ativo fixo; atualizando a base de informações do controle patrimonial. Atividade mensal;

- Movimentação de investimentos e patrimônio líquido. Semelhante à atividade anterior, mas agora relacionado às informações de alterações nos Investimentos e no Patrimônio Líquido. Atividade mensal;

- Fechamento contábil. Análise das informações do sistema de controle patrimonial, consistindo suas informações com as dos relatórios gerados pelo sistema contábil. Atividade mensal;

- Atendimento às empresas de auditoria externa. Elaboração dos relatórios necessários a esse atendimento, além do fornecimento de outros esclarecimentos eventuais. Atividade trimestral;

- Atendimento às divisões. Fornecimento de informações contidas na base de dados, com um nível de detalhe maior que o dos demonstrativos-padrões gerados, além dos demais esclarecimentos, por ventura, necessários. Atividade com periodicidade indefinida.

*- Função Informações Societárias:*

- Elaboração dos demonstrativos societários. Confecção dos relatórios, segundo a legislação societária e de correção integral de valores. Atividade mensal;

- Elaboração de demonstrativos à Comissão de Valores Mobiliários. Confecção de informativos referentes às companhias de capital aberto. Atividade trimestral;

- Atendimento às empresas de auditoria externa. Semelhante ao trabalho desenvolvido na função de controle patrimonial. Atividade anual;

- Elaboração dos demonstrativos anuais de balanço patrimonial. Confecção dos demonstrativos de encerramento de exercício (período)

contábil, tais como balanço patrimonial, demonstrativos de resultados, demonstrativos de origens e aplicação de recursos e notas explicativas. Atividade de periodicidade anual.

- Preenchimento de relatórios fiscais e de cadastros. Preenchimento de formulários fiscais (Prefeituras, IBGE, etc.) e de cadastros (revistas e jornais especializados).

*- Função Contabilidade Financeira*

- Conferência e análise de informações. Responsável pela garantia da qualidade das informações integradas pelos sistemas operacionais, através da conciliação das contas contábeis (ativas e passivas). Pré-fechamento e fechamento contábil. Atividade de periodicidade mensal;

- Avaliação dos relatórios societários. Análise dos relatórios gerados pelo sistema contábil, buscando explicações para oscilações existentes. Periodicidade mensal.

- Atendimento às empresas de auditoria externa. Elaboração de material e fornecimento de esclarecimentos ocasionais, semelhante à função de controle patrimonial.

*- Função "Controller" Gerencial*

- Geração da Base de Dados Gerenciais. Acionamento de processo no sistema de informações contábeis, que gera a base de informações gerenciais. Atividade de periodicidade mensal.

- Conferência e análise de informações. Responsável pela garantia da qualidade das informações integradas pelos sistemas operacionais, através da conciliação das contas contábeis (ativas e passivas). Pré-fechamento e fechamento contábil, segundo a ótica da informação gerencial. Atividade de periodicidade mensal;

- Avaliação dos relatórios gerenciais. Análise dos relatórios gerados pelo sistema gerencial, buscando explicações para oscilações existentes. Periodicidade mensal.

### **- Equipe “Controller”**

O tamanho da equipe “Controller” é de difícil mensuração, pois o nível de atividades que desenvolverá é em função do seu próprio empenho em apoiar a administração corporativa. Contudo, dado o volume de trabalho que poderia ser desenvolvido hoje, quatro pessoas seria uma quantidade razoável para se iniciar as atividades dessa equipe, sendo que três delas dedicar-se-iam mais a cada divisão de negócio e a quarta seria uma pessoa mais experiente e capacitada que coordenaria os trabalhos da equipe e atuaria sobre todas as divisões.

As atividades dessa equipe serão muito pouco rotineiras, caracterizadas pela análise dos informativos gerados pelas equipes de serviços e demais fontes de informações, buscando identificar fatos de destaques, como, por exemplo, desvios no desempenho esperado pelas divisões, ou de qualquer outro evento que interesse à administração corporativa. A identificação desses desvios dará início a uma pesquisa de informações que explique a sua razão e determine as suas implicações futuras, que serão também estudadas e divulgadas em relatórios.

Outra atividade dessa equipe será a de identificar possíveis formas de análise das informações que interessem mais às próprias Controladorias Divisionais, mas que elas ainda não tenham a capacitação ou conhecimento para realizar. Com isso, a equipe passará esse conhecimento para as controladorias divisionais, funcionando como um desenvolvedor dessas entidades.

Portanto, as três atividades básicas da equipe “controller” serão:

- Análise das informações societárias e gerenciais;
- Elaboração de relatórios explicativos sobre fatos relevantes detectados nessas informações; e
- Apoio às Controladorias Divisionais, auxiliando na análise das informações divisionais.

### 7.2.3 - Acompanhamento das Equipes

A determinação da forma de se controlar as equipes é um trabalho bastante complexo, mas que deve estar muito relacionado com o próprio modelo proposto para o setor. A diretriz básica do modelo de controle deverá ser a de conduzir o trabalho em equipe, pois, como dissemos, haverá uma tendência natural de especialização por funções dentro das equipes.

Não chegaremos a um nível de detalhar os parâmetros de controle que contemplem todas as necessidades do modelo, contudo iremos traçar suas linhas mestras para um futuro trabalho neste sentido, garantindo sua aderência ao modelo proposto para o setor.

#### - Equipe de serviço

- Todos os indicadores deverão demonstrar o desempenho da equipe como um todo e não apenas das partes do processo de trabalho.

- Os principais fatores controlados serão o prazo de conclusão dos trabalhos e a qualidade da informação disponível.

- O prazo deverá ser entendido como o tempo para disponibilização dos produtos (demonstrativos, bases de informações, etc.) ou do atendimento de solicitações, sem haver preocupação com a prazo dos subprocessos internos que levam à formação do processo inteiro.

- A qualidade das informações será medida conforme a sua adequação à realidade dos fatos ocorridos, isto é, pela ausência de erros das informações disponíveis, o que poderá ser averiguado através, por exemplo, do número e o tamanho dos erros detectados pelas auditorias externas, pela equipe "controller" na análise das informações, etc.

#### - Equipe "Controller"

O controle dessa equipe será muito mais complexo do que o das anteriores, pois suas atividades são pouco rotineiras, sendo que a satisfação do seu principal cliente, a alta administração do Grupo, será o melhor indicador do seu desempenho.

### **7.3 - COMUNICAÇÃO**

Analisaremos a questão comunicação no setor, segundo três ângulos: a comunicação entre equipes, entre equipes e divisões e entre equipe e administração corporativa.

#### **7.3.1 - Entre Equipes**

A comunicação dentro das equipes deverá ser feita sem nenhuma barreira, com total liberdade, pois como todas suas atividades ocorrem ao longo de um fluxo de trabalho, semelhante à linha de montagem de uma fábrica, um bom entrosamento entre as pessoas envolvidas no processo, tendo como meta zelar pelo fluxo inteiro, levará a um aumento da eficiência da equipe.

A comunicação entre as equipes será desenvolvida através das funções descritas, feitas diretamente pelos executores de cada função, sem necessidade de nenhuma intermediação, sendo apenas coordenada pelo gerente contábil, no caso das funções contábeis, e pelo gerente “controller”, nas questões gerenciais.

Toda as questões relativas às informações societárias, como mudanças de legislação, dúvidas conceituais, etc., deverão ser levadas pela equipe diretamente ao gerente contábil; o mesmo ocorrendo com o gerente “controller”, no caso de alguma dúvida quanto às informações gerenciais.

As equipes deverão comunicar-se livremente, trocando conhecimentos sobre os processos de trabalho, alertando para possíveis problemas que uma das equipes tenha detectado e que poderá afetar as demais, entre outras coisas.

As equipes de serviço deverão responder perante à equipe “controller” sobre as informações disponíveis, sejam elas societárias ou gerenciais, sendo responsáveis pela qualidade dessas informações, além de sinalizar possíveis desvios que já haviam detectado e que não se referem a um erro na integração dessas informações.

### **7.3.2 - Entre Equipes e Divisões**

As equipes de serviços interagirão com as controladorias divisionais quando for necessária a confirmação ou explicação de alguma informação transmitida pelos sistemas operacionais; ou quanto essas divisões necessitarem de algum esclarecimento quanto à forma correta de tratar determinados lançamentos de informações nos sistemas operacionais, ou ainda fornecendo-lhes alguma explicação a respeito das informações divulgadas nos demonstrativos financeiros.

A equipe “controller” terá um contato mais intenso com as divisões, buscando informações mais detalhadas, necessárias ao esclarecimento de alguma dúvida detectada nos relatórios elaborados pelas equipes de serviços, mas, principalmente, buscando parceria na análise de informações em conjunto com as controladorias divisionais, com o objetivo de treiná-las nessa função.

### **7.3.3 - Entre Equipes e Administração Corporativa**

A comunicação do setor com a administração corporativa será feita, em princípio, pelos seus gerentes e pela equipe “controller”, quando houver alguma dúvida com relação às análises feitas. Caso alguma questão relativa a uma divisão precise ser melhor entendida, pode-se utilizar do próprio coordenador da equipe de serviços da divisão correspondente.

## **7.4 - FLUXO DE INFORMAÇÕES DO GRUPO**

Apesar de não estar relacionado ao modelo de organização do setor, mas por ser uma alteração estrutural que decorre do modelo conceitual, apresentaremos a modificação que deve ser feita no fluxo de informações do Grupo.

A reestruturação que propomos ao setor desvincula a Controladoria Corporativa da atuação em questões de curto prazo e que se referem especificamente às controladorias divisionais, deixando-as livres para aturem em seus negócios. Com isso, o antigo fluxo de informações, apresentado na página 13, revela uma inconsistência com esta desvinculação.



Nele, as informações dos sistemas operacionais integram ao sistema contábil para depois ser disponibilizada para as divisões, atrasando as atividades de análise das Controladorias Divisionais, sobre o pretexto de se manter uma base única de informações para todo o Grupo.

Como propomos desvincular as informações divisionais das corporativas, mantendo uma base única apenas na corporação, não existe mais sentido em retardar o trabalho das divisões, muito menos em “poluir suas informações com os critérios utilizados na corporação.

O fluxo do sistema de informações do Grupo que estamos propondo está apresentado na página 101, na Figura 7-4.

O novo fluxo de informações do Grupo, deverá reservar para a controladoria corporativa, principalmente, a função de demonstrar para a administração do Grupo a situação econômico-financeira dos negócios das divisões, que, para tanto, deve utilizar critérios e conceitos únicos, que estejam alinhados com o modelo de gestão do Grupo.

Como a fonte de informações - os sistemas operacionais - será a mesma tanto para a Controladoria Corporativa quanto para a Divisional, a diferença entre os informativos por elas divulgados dever-se-á à forma de classificar essas informações, mas na área corporativa será feita de maneira igual para todas as divisões do Grupo. Por exemplo, a classificação dos custos em custos fixos e variáveis podem ser diferentes entre as divisões, mas deverá ser feito de maneira única pela corporação.

Na nova concepção, o modelo gerencial de cada divisão será de sua escolha, pois não existe sentido em forçá-las a adotarem um modelo único, já que são negócios bem distintos, com culturas também distintas; além do que seus gestores conhecem melhor o seu ramo de negócio e devem estar livres para gerenciá-lo da forma que melhor entenderem. A adoção de um modelo único poderia prejudicar o desempenho das divisões.

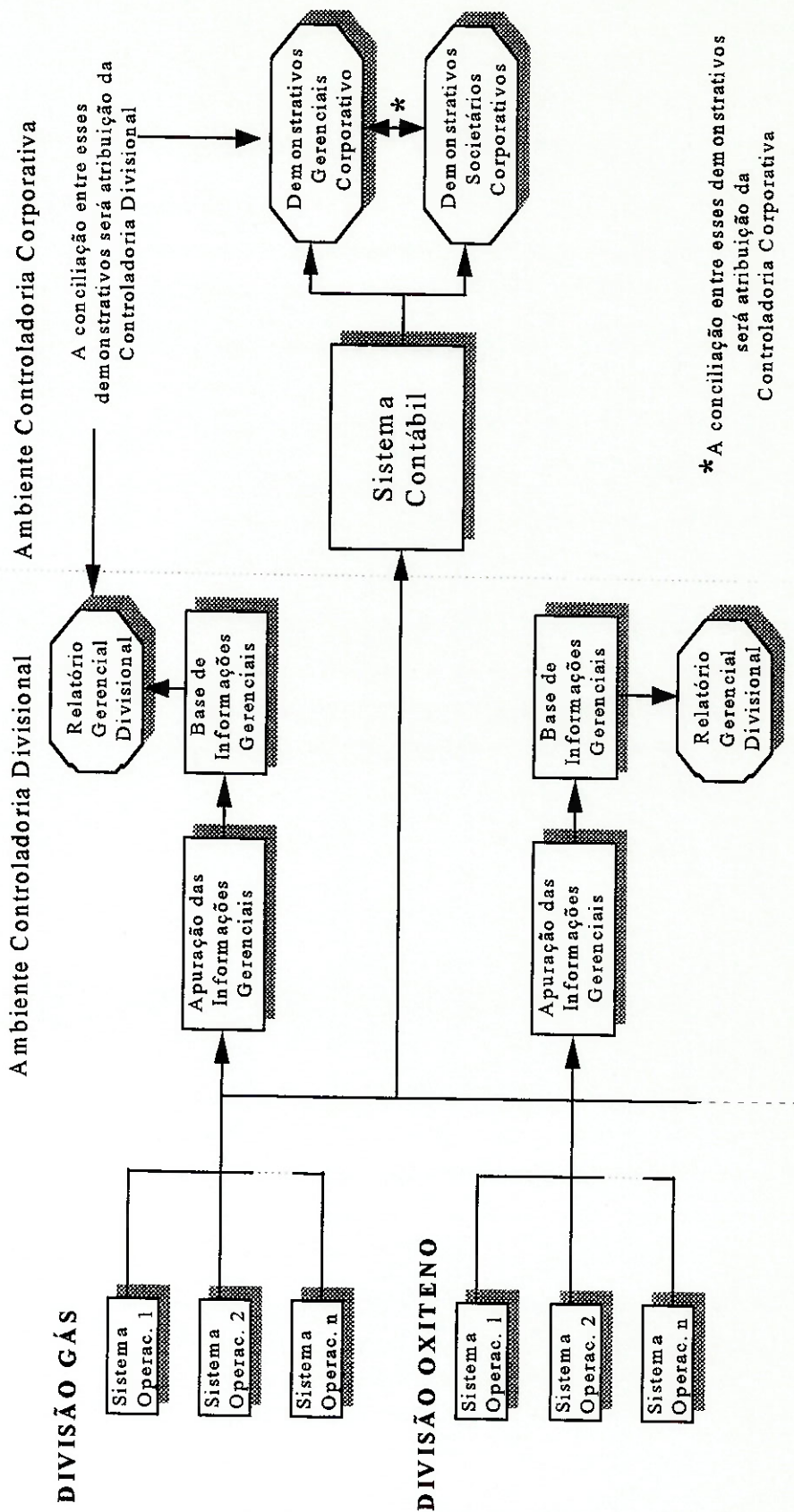
Contudo, os resultados gerenciais que as divisões apurarem não devem ter efeito quando de uma discussão corporativa; as divisões serão avaliadas de acordo com o desempenho apontado no controle gerencial corporativo. Para tanto as divisões devem conhecer muito bem o que é esperado delas em termos de resultados, isto é, elas precisam conhecer muito bem quais são os conceitos e critérios utilizados pelo controle gerencial corporativo e, por consequência,

esses conceitos e critérios devem ser simples e de conhecimento de todas as pessoas que forem cobradas por eles.

Como os resultados do controle gerencial da divisão não importarão quando se tratar de uma questão corporativa; a decisão de construir um modelo gerencial divisional semelhante ao corporativo será uma prerrogativa das próprias divisões, inclusive sugerimos que a conciliação entre os demonstrativos dos dois modelos seja feita por ela própria.

Dentro desse modelo, acreditamos que a única conciliação que deva ser feita pela área corporativa é entre os demonstrativos do modelo gerencial corporativo e os do modelo societário.

Figura 7-4: Proposta para o Fluxo do Sistema de Informações do Grupo



Elaborado pelo autor

# **CAPÍTULO VIII**

---

**Conclusões do Trabalho de Formatura**

## **8. CONCLUSÃO DO TRABALHO DE FORMATURA**

### **8.1 - A CONTINUIDADE DO TRABALHO**

O desenvolvimento deste trabalho resultou na proposição de um modelo conceitual e da decorrente forma de organização para a Controladoria Corporativa. O processo de construção do modelo conceitual envolveu a todos do setor, sendo que a sua qualidade só foi conseguida através da discussão e defesa da nossa proposta. Em linhas gerais, esse modelo é entendido, por todos aqueles com ele relacionado, como o mais indicado para o setor.

A proposta para a forma de organização do setor foi elaborada buscando uma adequação ao modelo conceitual, isto é, baseando-se na dependência entre o modelo conceitual de uma área (seus objetivos, missão, etc.) e sua forma de organização. Contudo, essa forma de organização é uma proposição que deverá ser melhor discutida, principalmente considerando-se a capacitação do quadro de pessoal do setor.

Por isso, na continuidade desse trabalho deve-se buscar a adaptação do modelo de organização à realidade do setor, analisando-se as capacitações dos recursos humanos requeridas pelo modelo e as existentes no setor, partindo para uma eventual requalificação do quadro de pessoal, de forma a atender os requisitos do modelo. Pode ser tentado, também, o redimensionamento, ao menos provisório, do tamanho das equipes, caso não se consiga compor o quadro de pessoal conforme necessário.

Ainda na continuidade da reestruturação do setor, uma questão muito importante de ser tratada é quanto aos sistemas de informações, não apenas o sistema contábil, mas a todos os demais do Grupo, desde os sistemas operacionais, passando pelos administrativos. O melhor seria que todo o modelo de informações do Grupo fosse revisto, partindo-se para um modelo em que houvesse total integração entre os sistemas operacionais, se é que eles precisam estar separados, melhorando a interface com a área administrativa. Essa é uma questão-chave para o Grupo e em particular para a Controladoria Corporativa e necessita receber especial atenção, pois sua equalização requer grandes investimentos de recursos e tempo para ser viabilizada.

Com as alterações no sistema de informação do Grupo, as informações que chegam ao setor teriam maior confiabilidade e, por conseqüência, o tamanho das equipes, principalmente as de serviços, poderia ser reduzido, além de ocorrer uma diminuição significativa no tempo total do fluxo de trabalho do setor.

Em resumo, duas recomendações básicas são feitas para a continuidade do trabalho:

- Buscar uma adequação do modelo de organização às capacitações existentes no setor ou, então, requalificar quadro de pessoal para viabilizar sua implantação.
- Revisar o sistema de informações do Grupo, eliminando a necessidade da realização de trabalhos por ineficiência desse sistema.

## **8.2 - O APRENDIZADO PROPORCIONADO**

Além do benefício direto deste trabalho - a resolução do problema apontado - o seu desenvolvimento trouxe benefícios indiretos, relacionados ao processo de aprendizagem vivenciado pelo autor e pela própria organização, que também possuem muita relevância.

A busca dos modelos apresentados não foi tão clara e direta como o que apresentamos neste trabalho, pois era uma atividade nova para a própria empresa, cujo método de busca foi desenvolvido através da tentativa e erro de ações, sendo muito enriquecedor a descoberta do melhor caminho a ser seguido.

Um dos grandes aprendizados para a organização foi quanto à forma de se posicionar perante os problemas a enfrentar, descobrindo a importância de se contemplar também os aspectos externos à ela, buscando conhecimentos em literaturas, universidades e mesmo em outras empresas; pois acabam colaborando de uma forma, ou de outra, para a resolução do problema.

Outro aprendizado, para o autor e para a organização, é sobre a importância ou dificuldade de se identificar o problema básico que deve ser enfrentado, ao invés de se dedicar aos que estão mais visíveis e são de mais fácil e rápida resolução. Enquanto as reais prioridades não forem definidas,

qualquer ação terá resultados apenas no curto prazo. Isto foi bem caracterizado na definição do tema desse trabalho, pois muitos problemas se apresentavam como “ideais” para serem estudados, como a revisão no sistema de informações do setor ou da sua estrutura; contudo, nenhum destes seriam os principais problemas do setor, pois o modelo do sistema de informações ou da estrutura do setor dependeria da definição do seu papel, este sim o problema prioritário.

A importância da determinação dos objetivos, da missão, dos clientes, enfim, do papel de um setor, para a sua estruturação e funcionamento sem contradições e indefinições foi uma constatação que ficou muito clara no desenvolvimento do trabalho e que deverá ser considerada em todos os demais setores da empresa.

Em resumo, este trabalho, além de atingir seu objetivo básico, proporcionou um aprendizado muito enriquecedor tanto para o seu autor quanto para a própria empresa.

# **CAPÍTULO IX**

---

**Referências Bibliográficas**



## 9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACCORSI, A.; **Automação: Bancos e Bancários**, São Paulo, 1990, Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.
- Apostilas do curso **introdução à Controladoria**, Grupo Ultra, 1995;
- BALANÇO ANUAL 95/96, 500 MAIORES DO MERCOSUL, Jornal a Gazeta Mercantil, São Paulo, out. 1995.
- BIAZZI JÚNIOR, F.; **Perspectiva Sociotécnica**. São Paulo 1993. Dissertação (Mestrado) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo.
- CAMPOS, C. H. C. **Planejamento Tributário: imposto de renda de pessoas jurídicas**. 4ª ed. São Paulo. Atlas. 1987.
- DIAS, D. G. **O sistema de informações e a eficácia empresarial**. São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.
- FLEURY, A. C. C. **Organização do Trabalho Industrial: um confronto entre teoria e realidade**. São Paulo, 1978. Tese (Doutoramento) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo.
- GOLDEMBERG, M. C. L. **Contabilidade Estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico**. São Paulo, 1994. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.
- HOFFMAN, A. **Sistemática de Reprogramação de Orçamentos Empresariais**. Monografia (Trabalho de Formatura) Departamento de Engenharia de Produção, Escola Politécnica, Universidade de São Paulo. / Datilografado/ 1993.
- STAUSS, B. **Internal Service: Classification and Quality Management**. **International Journal of Service Industry Management** - New York, v.6, n.2, 1995.

- JORNAL ANEFAC. São Paulo, n. 27, jul. 1995.
- KANITZ, S. C.; **Controladoria: teoria e estudos de casos.** São Paulo: Pioneira, 1976;
- KLOECKNER, G. O. Fusões e aquisições: motivos e evidência empírica. **Revista de Administração**, v. 29, n. 1, p.42-58, jan/mar. 1994.
- MENDES, I. G.; **A controladoria e a informação nos anos 90.** São Paulo, 1990. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo.
- MOSIMANN, C. P.; ALVES, O. de C.; FISCH, S.. **Controladoria seu papel na administração de empresas.** Florianópolis. Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.
- COELHO, M. N. **Por que é comum a afirmação - A contabilidade não serve para nada.** São Paulo, 1993, Dissertação (Mestrado) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo.
- OLIVEIRA, D. P. R.; **O Executivo Estadista: uma abordagem evolutiva para o executivo estrategista e empreendedor;** São Paulo, Atlas, 1991.
- ORSTMAN, O. **Mudar o Trabalho : as experiências, os métodos, as condições de experimentação social.** Trad. de Helena Domingos. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1978.
- OUCHI, W. **Teoria Z.** Editora Nobel, 10ª ed. 1985.
- PASMORE W. A. ; **Creating Strategic Change: Designing the flexible, high-performing organization.** New York, John Wiley, 1994.
- SENGE, P. M. ; **A Quinta Disciplina: Arte, teoria e prática da organização de aprendizagem.** 4ª ed. Trad. de Regina Amarante. São Paulo, Best Seller, 1990.
- TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas, uma abordagem prática.** 8º ed. São Paulo: Edições Universidade - Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993;

- TEBOUL, J. **Managing quality dynamics**. New York, 1ª ed. Prentice Hall, 1991.
- IUDÍCIBUS, S. , coord. **Contabilidade Introdutória**. São Paulo, 8ª ed. Atlas, 1993

## APÊNDICE I - Exemplo de vantagem da área central quanto a prevenção de insolvências

Um exemplo interessante de vantagem quanto ao controle financeiro relativo à prevenção de insolvências, citado no tópico 5.1.2 - As Vantagens e Desvantagens da Adoção de uma Área Central - na página 53, encontra-se na publicação de Kloeckner:

*“...Assuma que duas empresas tenham como probabilidades associadas aos seus fluxos de caixas anuais:*

CF <sub>i</sub>	100	250	500
P(CF <sub>i</sub> )	0,1	0,2	0,7

*onde CF<sub>i</sub> é o fluxo de caixa de cada empresa e P(CF<sub>i</sub>) as respectivas probabilidades de ocorrência desses fluxos de caixa. Assuma, também, não serem os fluxos de caixa correlacionados e que cada uma das empresas tem de pagar a seus credores juros no valor de \$ 240 ao ano. A probabilidade de pelo menos uma empresa tornar-se insolvente em um ano específico é dada pela fórmula:*

$$P(I) = P(Ia) \cup P(Ib) - ( P(Ia) \cap P(Ib) )$$

*onde P(I) é a probabilidade de insolvência e as letras minúsculas representam as empresas. Com os números acima, P(I), ou seja, a probabilidade de pelo menos uma empresa tornar-se insolvente, é igual a 0,19 (= 0,1+0,1 - 0,1x0,1). Se as companhias submeterem-se a um processo de fusão, os fluxos de caixa resultantes com suas respectivas probabilidades serão:*

CF(a+b)	200	350	500	600	750	1000
P[CF(a+b)]	0,01	0,04	0,04	0,14	0,28	0,49

---

O fluxo de caixa conjunto no valor de \$ 200 poderá ser obtido somente quando os resultados individuais forem iguais a \$100. Como tais fluxos são eventos independentes, a probabilidade de se obter um fluxo de caixa conjunto de \$ 200 é dada pelo produto das probabilidades individuais:  $0,1 \times 0,1 = 0,01$ . O fluxo de caixa conjunto poderá ser obtido de duas maneiras: ou a  $CFa = \$ 100$  e  $CFb = \$ 250$  ou  $CFa = \$ 250$  e  $CFb = \$ 100$ . Consequentemente, a probabilidade de se obter um fluxo de caixa conjunto de \$ 350 é dada por:  $(0,1 \times 0,2) + (0,2 \times 0,1) = 0,04$ . As outras probabilidades são calculadas de forma similar. Assumindo-se que os empréstimos individuais serão convertidos em empréstimos conjuntos com a mesma taxa de juros anterior à fusão, o serviço da dívida agregado -\$480 (= \$280+ \$280) tem, após a fusão, uma probabilidade de não ser pago de 0,05, igual à soma das probabilidades de obtenção de fluxo de caixa conjunto de \$ 200 (0,01) e fluxo de caixa conjunto de \$ 350 (0,04). Devido à fusão, a probabilidade de insolvência decresceu de 0,19 para 0,05 criando, desta forma, capacidade para alavancagem adicional que pode ser utilizada para beneficiar os proprietários da empresa." (Kloeckner, 1994).

---