

Controle gerencial em empresa multissetorial: discussões em uma unidade de negócios

Wéverton Rezende Alves (UFU) - masilva66@hotmail.com

Marli Auxiliadora da Silva (UFU) - marli@pontal.ufu.br

Marcus Sérgio Satto Vilela (UFU) - marcus.satto@ufu.br

Renata Mendes de Oliveira (UFU) - renatamendes@ufu.br

Resumo:

Buscou-se, neste estudo, investigar o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multissetorial. Na pesquisa participante, realizada por meio de estudo de caso, em três unidades de negócios de diferentes setores econômicos, que desenvolvem suas atividades em um espaço conjunto, usou-se como instrumento de pesquisa a entrevista semiestruturada e a triangulação das informações para análise das informações. Confirmou-se a existência de mapeamento das receitas e despesas da empresa e que estas, quando relacionadas diretamente a cada empresa, são apuradas e controladas gerencialmente em suas distintas unidades de negócio. Apenas as despesas compartilhadas entre as três unidades, são alocadas aos centros de custos e distribuídas através de critérios previamente definidos. Constatou-se, na organização, a existência de duas tipologias de controle: o burocrático e o controle por resultados. O controle predominante, porém, é o burocrático devido à grande dimensão da empresa e outras características como a atenção voltada para as operações, estrutura organizacional centralizada e, principalmente, a ausência de autonomia funcional com elevada formalização.

Palavras-chave: *Controle gerencial. Empresa multissetorial. Gestão compartilhada.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Controle gerencial em empresa multissetorial: discussões em uma unidade de negócios

Resumo

Buscou-se, neste estudo, investigar o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multissetorial. Na pesquisa participante, realizada por meio de estudo de caso, em três unidades de negócios de diferentes setores econômicos, que desenvolvem suas atividades em um espaço conjunto, usou-se como instrumento de pesquisa a entrevista semiestruturada e a triangulação das informações para análise das informações. Confirmou-se a existência de mapeamento das receitas e despesas da empresa e que estas, quando relacionadas diretamente a cada empresa, são apuradas e controladas gerencialmente em suas distintas unidades de negócio. Apenas as despesas compartilhadas entre as três unidades, são alocadas aos centros de custos e distribuídas através de critérios previamente definidos. Constatou-se, na organização, a existência de duas tipologias de controle: o burocrático e o controle por resultados. O controle predominante, porém, é o burocrático devido à grande dimensão da empresa e outras características como a atenção voltada para as operações, estrutura organizacional centralizada e, principalmente, a ausência de autonomia funcional com elevada formalização.

Palavras-chave: Controle gerencial. Empresa multissetorial. Gestão compartilhada.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

As organizações, em seus processos internos, desenvolvem controles para atender a objetivos específicos, classificando-os quanto à sua natureza e utilização no processo decisório. Em relação ao processo decisório são estabelecidos controles gerenciais que são os dispositivos por meio dos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas (RAMOS, 2010). O controle gerencial, afirma Oyadomari et al. (2013), é baseado em rotinas e procedimentos que os gerentes utilizam para modificar padrões na organização.

O controle gerencial é necessário em qualquer organização para verificação do funcionamento dos processos permitindo a adoção de mecanismos para verificação de sua conformidade com o planejado. Anthony e Govindarajan (2006) classificam tais mecanismos em detectores, capazes de identificar e medir as falhas e erros envolvidos no processo; assessores, que determinam algum padrão de expectativa e também para dirigir prioridades; e realizadores, para realizar a alteração de comportamento e transmitirem as informações.

Por meio do controle, executivos e gestores recebem “informações periódicas sobre divisões operacionais descentralizadas” (ATKINSON et al, 2000, p. 48) e, dessa forma, podem avaliar se os recursos estão sendo utilizados de forma eficiente e eficaz, para cumprir as metas da organização, especialmente em organizações com atividades diversificadas e que atuam em setores econômicos distintos ou que estão sob uma mesma estrutura corporativa ou grupo empresarial.

Empresas que atuam em multissetores econômicos podem desenvolver atividades diversas através de uma estrutura comum fazendo parte de um mesmo grupo empresarial e respondendo aos mesmos donos, sejam eles proprietários ou acionistas. Nesse formato organizacional é possível que a orientação seja voltada para o controle centralizado com responsabilidade descentralizada, onde os gestores de cada divisão ou empresa tenham

autoridade para tomarem “decisões rápidas, baseando-se no livre acesso a certas informações de seus superiores sobre oportunidades e ameaças locais” (ATKINSON et al., 2000, p. 48).

Nesse formato empresarial destaca-se a importância de se “manter atenção concentrada e comunicar os planos para a empresa de modo tão frequente e eficaz quanto possível”, visto que “as empresas multissetoriais oferecem efetivamente questões muito mais complexas do que as que atuam em um único setor ou que tenham pouca diversificação”. (THOMPSON JUNIOR; STRICKLAND III; GAMBLE, 2012, p. 543). Em empresas multissetoriais, onde receitas e despesas podem ser comuns a mais de um setor e, também, recursos são redistribuídos entre os distintos setores, a implementação de controles e o uso das informações deles decorrentes contribui para o processo decisório. (RAMOS, 2010).

Diante do exposto, busca-se responder à seguinte questão: Quais são os procedimentos utilizados para o controle gerencial de receitas e despesas em uma empresa multissetorial quanto ao seu compartilhamento e distribuição entre suas distintas unidades de negócios? O objetivo desta pesquisa, realizada por meio de estudo de caso, é investigar o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multissetorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento.

A empresa, objeto deste estudo de caso realizado por meio de pesquisa participante, insere-se em um grupo empresarial composto de empresas que atuam em diversos setores econômicos – distribuição e comercialização de combustíveis, restaurantes, panificadoras, lojas de conveniência, lojas de peças e acessórios, locadoras de veículos, transportadoras, drogarias, laboratórios, fazendas de criação de gado etc. Este grupo empresarial emprega mais de dois mil funcionários e sua matriz se localiza em Ituiutaba, por isso seu valor e importância para o município e como objeto deste estudo, devido à sua contribuição social e econômica para a região.

Dentre as diversas unidades que compõem esse grupo empresarial o posto de combustível – onde este estudo foi desenvolvido – é considerado como a empresa matriz, pois juridicamente é da raiz de seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) que se originam os CNPJ das outras empresas. O posto de combustível, assim como o restaurante e a loja de acessórios da Unidade Ituiutaba – unidades que compõem o *locus* da presente investigação – realizam suas atividades em um mesmo local e, apesar de cada unidade ter seu próprio gestor, configurando-se responsabilidade descentralizada, reportam-se a uma central administrativa que realiza serviços administrativos e financeiros para as três pessoas jurídicas, devido à existência de um contrato de mútuo gerencial, configurando-se certa complexidade na distribuição, em especial, de despesas comuns entre as unidades.

A necessidade da utilização de controles gerenciais que considerem a complexidade das operações dessa empresa multissetorial, bem como a diversidade de fatores a serem considerados na metodologia de rateio dos inúmeros gastos comuns, justifica o presente estudo, no sentido de evidenciar a metodologia e estratégias usadas, que podem ser extensivas a empresas que possuam características e operações similares. Para os empresários, gestores e colaboradores da empresa multissetorial investigada, a discussão apresenta a importância dos controles gerenciais para garantir a disponibilidade de informações que respaldem o gestor na tomada de decisão.

O artigo foi estruturado em cinco seções, sendo a primeira esta introdução. Na sequência tem-se a revisão da literatura, seguida dos aspectos metodológicos e da análise dos resultados, encerrando-se com as considerações finais acerca do tema abordado.

2 Fundamentação teórica

Nesta seção são apresentadas algumas discussões acerca de controle interno com foco no controle gerencial, os quais embasam a discussão de resultados.

2.1 Controle e controle gerencial

Controle é um termo que dependendo do contexto pode ter distintos significados. De forma geral, controle significa verificação administrativa, inspeção e fiscalização (FERREIRA, 2015). Em âmbito organizacional o controle pode se referir à expressão usada para se reportar a registros administrativos e, como explicam Faia, Milan e Gomes (2013) é utilizado, pelos estrategistas militares, desde muitos séculos antes da era cristã.

Quando o termo é descrito como uma função gerencial refere-se, como explicam Merchant e Otley (2007), às ações que os gestores executam para garantir que suas organizações alcancem um bom desempenho. Em estudo seminal de Gomes e Amat (1995, p. 3) enfatiza-se que o controle, seja muito ou pouco formalizado, “é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem de forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhora da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações”.

Atualmente, no ambiente empresarial, o termo ‘controles’ é usado para referir-se “a quaisquer aspectos de um ou mais dos componentes do controle interno” (CFC; 2014, p. 2). Na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 35 – Controle Interno, controle é definido como sendo um processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (CFC, 2014).

Diferentes mecanismos - formais e informais – podem ser utilizados pelos gestores no sentido de se implantar controles internos. Usualmente dá-se preferência, conforme já ressaltava Gomes em estudo datado de 1997, àqueles mecanismos que sejam coerentes com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização considerando seu efeito nas relações com o meio ambiente externo onde se inserem os clientes, fornecedores, sindicatos, associações de classe etc.

Attie (2009) concorda e explica que os mecanismos previstos na implantação de controle interno presumem a existência de instrumentos, formulários e relatórios, que fazem com que os procedimentos internos sejam executados de acordo com as diretrizes de cada unidade de negócio. A estruturação da área de controles internos, nas organizações, busca mitigar os riscos relevantes ao negócio por meio do cumprimento de leis e regulamentações, além de salvaguardar os bens, exatidão e fidedignidade dos registros (COIMBRA; MANZI, 2010; DARONCO, 2013). Os objetivos bem como os resultados devido à estruturação dos controles internos são descritos por Daronco (2013) como:

- Otimizar os processos internos das organizações, com o objetivo de buscar alternativas viáveis para a redução de custos e aumento de receitas;
- Desenvolver e implementar processos para atender aos objetivos de negócios da organização;
- Adotar critérios de medição de resultados baseados em resultados concretos e na identificação de vantagens competitivas;
- Avaliar o nível de exposição dos riscos dos processos e os respectivos controles existentes, apontando eventuais melhorias nos controles de forma que os riscos

estejam devidamente minimizados e gerenciados;

- Racionalizar processos visando eliminar duplicidades, retrabalhos e atividades improdutivas, bem como oportunidades de automatização.

Os controles internos são classificados quanto à sua natureza e utilização no processo de decisão empresarial (ATTIE, 2009; RAMOS, 2010; CUSTÓDIO, 2013) conforme visto no Quadro 1. Quanto à natureza, Attie (2009, p. 192) explica que os controles internos “podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração” qualificando-se em contábeis e administrativos. Em relação à utilização no processo decisório, Ramos (2010) classifica-os em gerenciais, funcionais, independentes e de fluxo. No Quadro 1 são apresentadas suas características.

Quadro 1 – Categorias de controle interno

1. Quanto à natureza	▪ Contábeis	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis.
	▪ Administrativos	Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração.
2. Quanto à utilização	▪ Gerenciais	São dispositivos pelos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas.
	▪ Funcionais	Controles voltados para a estrutura funcional e organizacional da empresa e objetivam normatizar a distribuição de funções para cada indivíduo, suas responsabilidades etc.
	▪ Independentes	Estabelecidos pela administração, mas não reconhecidos ao fluxo diário da documentação.
	▪ de Fluxo	São inseridos no próprio fluxo de documentação e que visam dar segurança aos procedimentos e às normas.

Fonte: Adaptado de Ramos (2010).

Não há um sistema de controle interno único (PINHO, 2007) e, por isso, cada entidade, de acordo com sua cultura organizacional, deve criar seu padrão de normas em conformidade com sua estrutura gerencial e de negócios. Frezatti et al. (2009) concordam que cada empresa possui uma maneira única de administrar seus negócios e as ações desenvolvidas evidenciam a filosofia da empresa e consequentemente o funcionamento de seu planejamento, execução e controle de determinadas atividades.

A categoria controle gerencial, assim classificada devido à utilização deste para determinar os dispositivos pelos quais as informações são produzidas e fornecidas à administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas (RAMOS, 2010) tem sua definição em estudo pioneiro de Anthony, datado de 1965, como sendo “o processo pelo qual os gestores asseguram que recursos são obtidos e utilizados, eficaz e eficientemente, na realização dos objetivos organizacionais”. (ALVES, 2010, p. 18).

Para Frezatti et al. (2009), o controle gerencial, normalmente, caracteriza-se pela existência de um manual e serve para preservar a integridade da organização, minimizando seus riscos. Beuren e Teixeira (2014, p. 171) corroboram que o controle gerencial pode ter “níveis diferentes de formalização, espontaneidade e ênfase financeira, variando em cada organização pela configuração do sistema adotado em conformidade com as características pessoais de seus administradores, das características da organização e do contexto social e organizacional”.

O estabelecimento do sistema de controle gerencial, de acordo com as estratégias da empresa, contribui para a manutenção e melhoria da posição competitiva, devido à integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento

e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON; 2004). Em 2001, Gomes e Salas enumeraram quatro tipos de controle gerencial: controle familiar, controle burocrático, controle por resultados e controle *ad hoc*. Essa classificação considera não só a dimensão da organização, mas ainda o contexto e cultura organizacional, aliadas ao grau de centralização ou descentralização e ao estilo de gestão, entre outras características, como se observa no Quadro 2.

Quadro 2 – Tipos de controle gerencial

Classificação	Características
Controle familiar	Dimensão pequena; contexto ambiental geralmente estável, pouco hostil e complexo; dependência da visão do líder que traça as estratégias empresariais; estrutura organizacional muito centralizada e personalista com necessidade de supervisão direta; atividades rotineiras com limitada formalização; estilo de gerência personalista; cultura organizacional paternalista baseada em fidelidade ao líder.
Controle burocrático	Grande dimensão; contexto ambiental pouco dinâmico, pouco hostil, não muito complexo; estratégia de curtíssimo prazo; atenção voltada para as operações; estrutura organizacional centralizada; delegação sem autonomia funcional, elevada formalização; coordenação através de normas e regulamentos; estilo de gerência burocrática; cultura organizacional paternalista.
Controle <i>ad hoc</i>	Dimensão regular; meio ambiente muito dinâmico, relativamente hostil, e bastante complexo; estratégia pouco formalizada, flexível e a longo prazo; elevada descentralização, organização matricial; elevada profissionalização; atividades desestruturadas; gerência empreendedora; cultura baseada no individualismo, busca de consenso.
Controle por resultados	Grande dimensão; contexto ambiental dinâmico, muito hostil e complexo; estratégia formalizada com ênfase no curto prazo e no mercado; estrutura descentralizada, centros de responsabilidade; grande formalização; coordenação através de preços de transferência e orçamento profissional; cultura voltada para resultados.

Fonte: Gomes e Salas (2001, p. 60).

O controle organizacional é influenciado tanto pelo meio-ambiente quanto pelo grau de descentralização: quando o meio-ambiente é mais dinâmico e competitivo tende-se a uma maior descentralização e a utilização de sistemas de controle financeiro orientados à gestão de resultados. Os controles por resultados e controles *ad hoc* se caracterizam pela estrutura descentralizada, com sistemas mais flexíveis e informais, como ocorre “em empresas de alta tecnologia ou em empresas que têm um elevado componente de criatividade e inovação e que os custos são menos relevantes, ou podem ser mais formalizados, mediante o desenho de sistemas de controle financeiro, por centros de responsabilidade (muito orientados a controle de custos)” (GOMES; AMAT; 1995, p. 18).

Naquelas empresas em que a gestão é centralizada e há limitada ênfase nos mecanismos de controles formais, o controle gerencial se baseia em um controle familiar, onde uma quantidade mínima de pessoas de muita confiança ocupam posições consideradas chaves ou estratégicas. Neste ambiente não se atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro.

O controle é burocrático naquelas empresas onde há elevada centralização e formalização dos procedimentos, visto que o foco são as operações coordenadas por meio de normas e regulamentos, prevalecendo o paternalismo como cultura organizacional. Ainda de acordo com Gomes e Amat (1995) devido às normas e regulamentos bastante rígidos, estes sistemas de controle adotam a estrutura funcional com grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com muito pouco grau de autonomia.

O controle por resultados, ainda em consonância com Gomes e Salas (2001), é usual naquelas organizações que se encontram em fase de mudanças. Prevalece nessa tipologia de

controle gerencial a utilização de instrumentos de controle financeiro onde se observa uma estrutura de controle por centros de responsabilidade que permite maior grau de descentralização. É a utilizada dentre as tipologias de controle de gestão e se fundamenta nos resultados financeiros, com orçamentos e cálculos de desvios, devido aos centros de responsabilidade financeira.

Os aspectos informais são enfatizados no controle *ad hoc* que é adotado em empresas com elevada descentralização. Dada a elevada profissionalização que caracteriza as organizações que o adotam, comumente é observado em empresas de alta tecnologia, design, publicidade, consultoria e escolas de negócios.

Apesar de apresentarem características distintas pode ocorrer que em uma mesma organização, em seus diversos departamentos ou unidades de negócios multissetoriais, seja encontrada uma combinação dos quatro tipos de controle gerencial. Gomes e Amat (1995) explica que o departamento de contabilidade pode usar o controle burocrático enquanto o controle *ad hoc* pode ser a opção do setor de pesquisa e desenvolvimento. O controle por resultados pode ser visto, por exemplo, no departamento de vendas enquanto as pessoas centralizadoras podem fazer uso do controle familiar em seu processo de gestão.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa onde buscou-se investigar o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multissetorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento, classifica-se, quanto ao objetivo, como pesquisa exploratória.

Pesquisas exploratórias permitem maior familiaridade com o problema, deixando-o mais explícito. Gil (2007, p. 41), cita que na maioria dos casos a pesquisa exploratória envolve: “(a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão”. Nesse estudo todas essas etapas foram observadas.

É um estudo com abordagem qualitativa, realizado por meio do método de estudo de caso que possibilita amplo conhecimento do objeto de estudo. Para Gomes (2006), o estudo de caso delinea a circunstância real do mundo dos negócios, conhecido por uma organização ou por um indivíduo, em um dado período, compreendendo um problema uma decisão, um desafio, ou uma oportunidade. É, também, pesquisa participante visto que um dos autores pesquisadores atua junto à organização que é locus do estudo de caso. Gil (2007, p. 55) explica que a pesquisa participante “caracteriza-se pela interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas”.

Foi adotada como técnica de coleta de dados a entrevista semiestruturada, por meio de elaboração de um roteiro base. No entanto, ao longo do desenvolvimento da entrevista foram adicionadas, pelo entrevistador, novas perguntas que se verificaram convenientes para investigar afinal como é realizado o controle gerencial das despesas e receitas desta organização. A entrevista foi gravada, e logo após foi transcrita realizando-se uma análise simples por meio da triangulação das respostas dos entrevistados.

Inicialmente, entrevistou-se o responsável pelos departamentos auxiliares, nesse estudo, departamentos administrativo e financeiro, que na organização é de responsabilidade de uma única pessoa. Esta escolha foi justificada pelo fato de se entender que o gestor financeiro é a pessoa com maior conhecimento tanto pessoal, quanto da empresa estudada e das operações envolvendo a acumulação das receitas e despesas para sua distribuição aos respectivos centros de custos, em cada setor.

Na sequência foram entrevistados o responsável pelas compras e o tesoureiro/tesoureira, para checagem de informações relacionadas a natureza das compras e

sua forma de alocação a fim de confirmar sua sistemática de distribuição. Por fim, informações foram coletadas com o responsável pelo departamento fiscal que faz o lançamento das notas a cada unidade de negócio. Após todas as entrevistas procedeu-se à análise e triangulação dos dados cuja discussão é apresentada na próxima seção. Destaca-se que foi obtida autorização para referenciar nominalmente a empresa, objeto do estudo de caso, mas que optou-se por denominá-la de Grupo D na seção de discussão de resultados.

4 Discussão de resultados

A empresa, objeto deste estudo de caso, é um posto de combustível, que além do comércio de combustíveis, possui como atividades abastecimento, lubrificação e troca de óleo, lavagem e vendas de lubrificantes. O posto faz parte de um grupo empresarial denominado neste estudo de Grupo D, considerada a matriz. Na mesma área onde está instalado o posto encontram-se duas filiais, sendo um restaurante e uma loja de peças e acessórios, que comercializa e presta serviços de montagem e manutenção. Apesar de serem unidades de negócios diferentes, o usuário pode obter diversos serviços em um mesmo local, visto que as atividades operacionais se complementam.

4.1 Descrição da empresa *locus* do estudo

As informações que caracterizam o grupo empresarial são disponibilizadas *online* e descrevem o Grupo D como uma empresa multissetorial que atua há mais de 28 anos no mercado de combustíveis como revendedor, retalhista, distribuidor e transportador. Suas empresas estão localizadas nos estados de Minas Gerais, Goiás e Tocantins. O grupo iniciou-se com um único posto de combustível localizado na rodovia BR 365, Km 760, Minas Gerais e, a partir de 1986, foi adquirido por dois irmãos que expandiram a área de atuação,

A rede é composta por postos próprios e parceiros preparados para oferecer serviços em churrascaria, lanchonete, hotelaria, loja de conveniência, peças e acessórios automotivos, variedades, entre outros. Como estratégia de investimentos, o Grupo D também atua no setor do agronegócio, com fazendas e criação de gado (Grupo Décio, 2015).

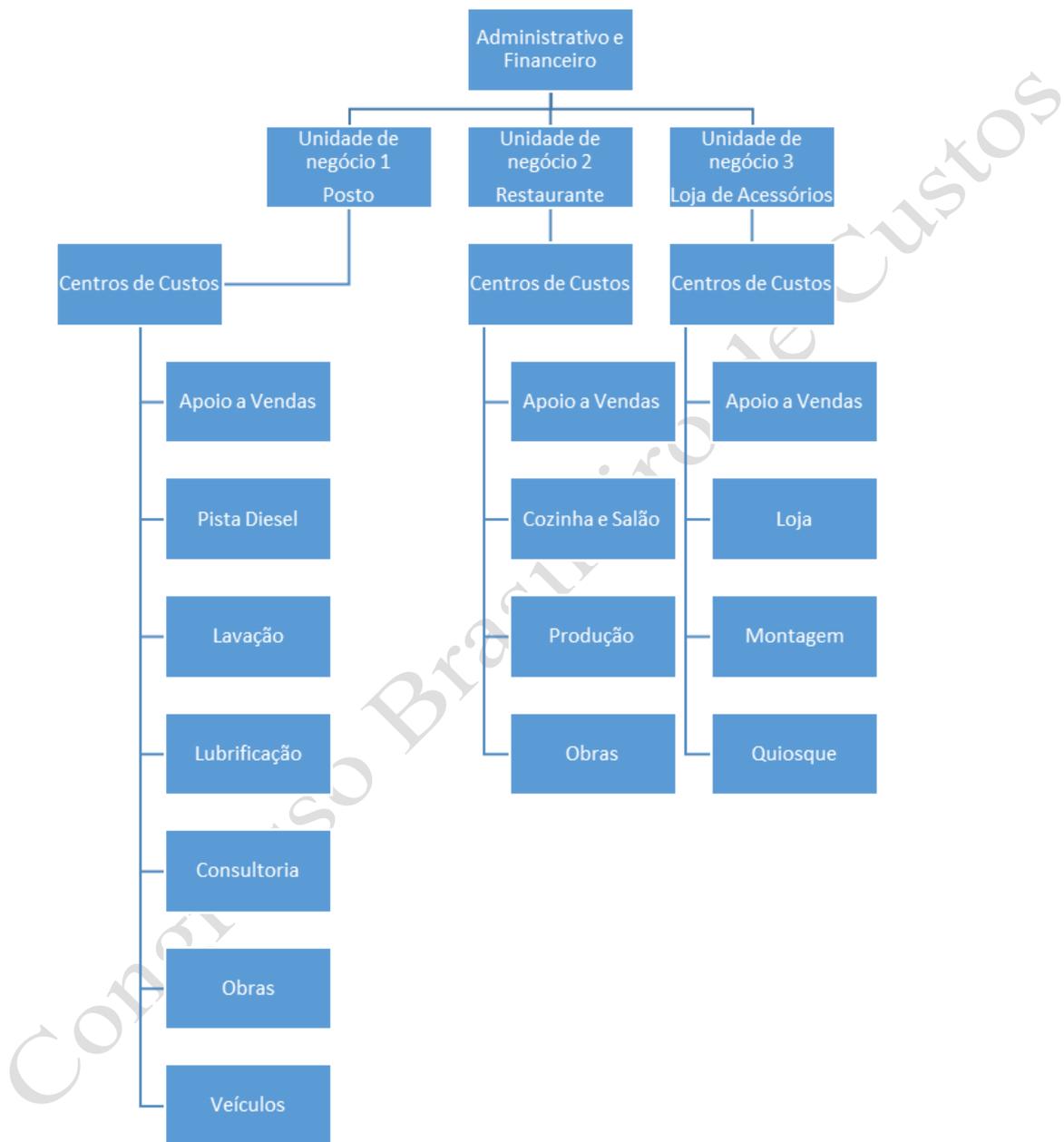
Na empresa, *locus* deste estudo, estão em operação em uma mesma instalação um posto de combustíveis e duas outras unidades de negócios. Todas elas possuem diversos setores que são reconhecidos no administrativo/financeiro como centros de custo. Na mesma área física encontram-se duas filiais, que são uma loja de peças e acessórios e também um restaurante, cada qual com seus centros de custos. Embora a unidade de negócios principal seja o posto de combustível, as outras unidades de negócios, que possuem atividades operacionais diferentes se beneficiam do fluxo do público que estão de passagem pela rodovia para realizar a oferta de seus serviços. Na Figura 1 a estrutura administrativa das unidades de negócio e seus respectivos centros de custos são visualizados, confirmando-se a estrutura de gestão compartilhada.

4.2 Discussão de resultados

De acordo com a análise e triangulação das informações obtidas de quatro funcionários, o gestor financeiro, o responsável pelas compras, o responsável fiscal e o/a tesoureiro/tesoureira, percebe-se que na empresa adota-se o controle compartilhado das receitas e despesas entre a empresa matriz que é o posto de combustíveis e as duas outras unidades de negócio, a loja de peças e acessórios e o restaurante. Destaca-se que todos os entrevistados tem graduação superior ou já estão em formação nesse nível de ensino. É uma política da empresa que os colaboradores que atuam nos setores administrativo e financeiro possuam tal escolaridade.

Na estrutura do grupo empresarial D, tanto o posto de combustíveis quanto o restaurante e a loja de peças e acessórios são administrados por uma central administrativa, que realiza todos os controles gerenciais e financeiros da unidade. A gestão é centralizada e cada unidade possui sua equipe gerencial que toma decisões operacionais como se visualiza na Figura 1.

Figura 1 Organograma do Departamento Administrativo e Financeiro



Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Com relação às receitas as informações dos entrevistados evidenciam que o processo é bem distinto daquele utilizado para o controle gerencial das despesas, visto que as receitas são, basicamente, receitas de vendas. No caso do posto de combustíveis têm-se receitas de venda de combustíveis e derivados de petróleo; no restaurante as receitas decorrem das vendas de refeições, bebidas, lanches etc.; e na loja de peças e acessórios cita-se a receita das mercadorias vendidas.

As receitas são apuradas no momento do lançamento no Emissor de Cupom Fiscal (ECF FISCAL), e contabilizadas por meio do total informando pela sua redução Z. Esses são procedimentos contábeis obrigatórios a todo estabelecimento comercial que tem uma ‘máquina’ de cupom fiscal para emissão do comprovante da venda ao consumidor no momento do pagamento de sua compra. Dessa forma a atribuição das receitas ocorre de forma direta a cada unidade de negócio, mas os relatórios gerados nesse processo são avaliados pela gerente administrativa do grupo.

Quanto às despesas (e custos), também foi informado que aquelas que se referem de forma específica a cada unidade de negócios são alocadas diretamente. Em relação aos gastos comuns às três unidades o mapeamento começa no departamento administrativo e financeiro, cuja gestão é atribuída a gerente e sua equipe administrativa. A gerente supervisiona os resultados empresariais por meio da análise das despesas (classificação, volume e valores) que lhe são repassados pela equipe por meio de relatórios e, também, comparando o realizado com o orçamento anual.

A gerente destacou que devido à complexidade das transações compartilhadas, foi necessário criar meios para a obtenção dos relatórios por atividades para se conhecer e gerenciar a lucratividade de cada unidade. Para tanto foram criados os centros de custos conforme já evidenciado na Figura 1. Essa estrutura não existia na empresa, e foi implantada a partir do ano de 2009, por meio de uma consultoria. Todo o processo de reestruturação implica em mudança de cultura que foi assimilada por todos os colaboradores.

Ao explicar a importância do controle das transações compartilhadas a gerente deu um exemplo prático citando a distribuição das contas de energia.

[...] antes dos centros de custos a conta era lançada no posto e assim se chegava ao resultado, o qual deixava o posto com uma despesa sozinho e o restaurante e a loja de acessórios com um resultado melhor devido a uma despesa baixa. Depois da implantação dos centros de custos, um engenheiro elétrico mediu o que cada centro de custo consumia de energia diária em sua operação e os números foram transformados em percentuais padrões, então, todo mês quando uma conta de energia chega, a pessoa responsável pelo departamento fiscal alimenta uma planilha com o total da conta de energia e os valores por centros de custos que são devidos a cada operação são apurados (gerente administrativo-financeira).

Esse processo embora pareça simples foi definido depois de estudos bastante pontuais sobre as operações individuais e compartilhadas do grupo. Esse conhecimento resultou na definição mediante as medições do engenheiro, dos critérios de rateio e os respectivos percentuais a serem aplicados para a divisão dos valores resultantes do compartilhamento de despesas. A gestora destacou que a arbitrariedade no rateio dos custos é mínima, pois foi elaborado um mapa com a descrição, dia-a-dia, das atividades para que os rateios (percentuais) fossem definidos. A partir de então, foi instalado e parametrizado um *software* de acordo com os critérios estabelecidos.

As respostas dos entrevistados confirmam as informações da gerente administrativo-financeira e evidenciam o nível de responsabilidade e conhecimento das pessoas envolvidas no processo de controle gerencial das despesas. Conforme o relato, mesmo que cada uma das três unidades tenha seu próprio CNPJ algumas compras são realizadas em conjunto. Os objetivos de realização de compras compartilhadas foram descritos como: obter descontos por maiores volumes de quantidades compradas, facilidade de faturamento, dificuldade com fretes, dificuldades com fechamento de número mínimo de pedidos. Em todos estes casos, os

percentuais por centros de custos são utilizados, para que a despesa (custo) seja distribuída e não seja lançada no resultado de uma só unidade. O entrevistado do setor de compras evidencia esse critério em sua fala:

[...] Sempre compra por CNPJ separados, mas existem casos em que é necessário centralizar a compra devido a benefícios gerados por isso, como por exemplo, os descontos em grande quantidade de produtos. Mas o custo na hora do lançamento é apurado individualmente. (Responsável por compras).

Para que todo o controle das despesas seja realizado, a gerência centraliza as informações e autorizações já na compra dos produtos. O responsável pelo departamento de compras não é autorizado a realizar nenhuma aquisição sem autorização prévia e por escrito da gerência administrativa e financeira da empresa. Esse procedimento é confirmado na fala da gestora financeira que afirma haver um orçamento anual, onde o planejamento de receitas e despesas é definido, entendendo-se que estejam contempladas as operações de compras. Sobre o detalhamento do procedimento o responsável por compras descreve o método de controle adotado:

Quando é material para revenda o processo é pouco burocrático, necessitando apenas dos orçamentos. Mas, quando são itens de despesas ou investimentos é necessário que o solicitante preencha uma requisição e pegue a assinatura do líder imediato e também da gerente administrativa. (Responsável por compras).

Quando um funcionário seja ele encarregado, supervisor ou até mesmo gerente de unidade necessita de algum produto que não está relacionado à venda nessa unidade e sim à manutenção da operação, independente de seu uso ou gasto ser individualizado para a unidade de negócios ou compartilhado entre as três unidades, é previsto um controle bastante efetivo. Nesse processo o próprio solicitante deve preencher uma requisição de materiais, e esta requisição para ser finalizada deve ser enviada à gerente financeira que ao assiná-la, libera o responsável por compras para começar as cotações (que são de no mínimo três). De posse das cotações recebidas o comprador finaliza a transação, anexando a requisição às cotações e à nota fiscal. Este material (cotação, requisição assinada, nota fiscal, boleto gerado) é enviado ao departamento fiscal.

O responsável pelo departamento fiscal, por sua vez, anexa esta compra a uma pasta que é repassada diariamente para a gerência novamente. Neste momento um fluxo se encerra, porque a solicitação de compra que começou com a autorização da requisição, agora retorna, já completa, à gerência para aguardar a autorização para seu lançamento. Quando é um gasto que não foi gerado por uma solicitação de uma unidade de negócio específica, como um boleto de conta de luz que chega à empresa, o departamento fiscal se encarrega de pegar o visto da gerência administrativa para só depois realizar o lançamento da nota. É no ato do lançamento que ocorre a divisão dos valores aos centros de custos.

Conforme destacado, o compartilhamento ocorre, basicamente, com itens que representam os gastos, que os entrevistados chamam de despesas. O responsável pelo departamento fiscal explica como são separadas as notas fiscais e boletos e/ou contas que envolvem mais de um departamento, ou seja, que são comuns às unidades de negócio.

[...] Quando uma nota fiscal comum a vários departamentos chega ela é lançada na empresa (unidade de negócio) para a qual o

fornecedor a emitiu. Mas, gerencialmente, o sistema é parametrizado para alimentar centros de custos diferentes de acordo com o valor ou percentual devido, para que a tomada de decisão seja mais coerente com a realidade, não onerando um setor mais que o outro e sim de acordo com as faixas de valor ou percentuais estabelecidas. (Responsável pelo departamento fiscal).

A nota fiscal é encaminhada ao setor de contas a pagar da empresa assim como o boleto para a programação de pagamento. No dia do vencimento a tesouraria se encarrega de realizar o pagamento do boleto, que no dia seguinte junto com o comprovante da transação bancária é enviado ao arquivo de contas pagas. Sobre os controles na tesouraria foi destacado pelo entrevistado que:

[...] É utilizado um software pago, para realização dos controles e este oferece relatórios fidedignos (com relação aos lançamentos efetuados de acordo com os parâmetros permitidos e normas definidas pela gestão) em relação à conciliação de caixa e conciliação bancária. Mas, mesmo com este sistema também é realizado o controle em planilha eletrônica do Microsoft Excel, e o resultado quando confrontado dos dois tem que ser exatamente o mesmo. Então existe a contraprova de que as contas bancárias e caixas estão realmente batendo. (Responsável pela tesouraria).

Apesar das inúmeras etapas do processo citado os entrevistados foram unânimes na afirmação de que esse detalhamento racionalizou processos visando eliminar duplicidades, retrabalhos e atividades improdutivas, bem como oportunidades de automatização, estando aderente ao objetivo do controle interno descrito por Daronco (2013).

É na tesouraria que se confirma a prática de um contrato de mútuo entre as unidades de negócio. O *software* fornece relatórios de todas as transações ocorridas durante determinado período, com separações de débitos e créditos e saldo final em cada transação. No encerramento mensal faz-se uma apuração de cada contrato para averiguação de qual empresa deverá quitar débitos com a outra e assim zerar novamente os saldos, visto que a tesouraria fez o pagamento e lançamento dos valores apurados nesses contratos de mútuo.

Constata-se, pela triangulação das respostas dos entrevistados, que o controle burocrático predomina na organização, visto a dimensão das transações, as estratégias de curto prazo que resultam nas gestões compartilhadas das operações, conforme destacado por Gomes e Salas (2001). É elevada a formalização da estrutura organizacional e coordenação através de normas e regulamentos, onde todos se reportam, por último, à gerência em função da estrutura centralizada da organização.

Os entrevistados, que necessitam se reportar à gerência administrativo-financeira, deixaram claro como o controle é efetivado: o responsável por compras, ao responder que tipo de controle existe em seu setor/departamento afirmou ser “*supervisionado pela gerente administrativa*” ficando clara a delegação sem autonomia funcional e a elevada formalização devido à quantidade de documentos (requisições) e relatórios que são submetidos à supervisão direta que são características do controle burocrático. Em sua fala, a respeito de uma função de seu departamento como é o caso de uma compra ele explica que “*tem que mostrar pelo menos três orçamentos para a realização de uma compra. E comprar só depois do orçamento estar devidamente carimbado, assinado e datado pela gerente*”.

O tesoureiro também respondeu como seu trabalho é supervisionado: “*Todas as sextas feiras deve ser passado à gerente administrativa, os relatórios de caixa em confronto como o*

físico, para ver se está batendo”. No departamento fiscal a supervisão ocorre por meio da avaliação do realizado *versus* estabelecido. Em suas palavras: *“A avaliação ocorre de acordo com o cumprimento das metas preestabelecidas. Que são basicamente lançamento correto e tempo após abertura do ticket”*. Ainda sobre o ticket, que nenhum dos outros entrevistados citou, o responsável pelo departamento fiscal explica:

O ticket é usado em toda empresa, nele você coloca o assunto, o departamento solicitado, e a unidade de negócios. Então digita o assunto, quando o ticket estiver concluído o usuário solicitante tem de dar uma nota ao atendimento e depois conclui-lo. Este ticket é monitorado pela gerente financeira que com isso consegue avaliar o desempenho do pessoal. (Responsável pelo departamento fiscal).

Apesar do controle burocrático, a organização também utiliza o controle por resultados, já que os dois têm em comum seu uso em empresas com grandes dimensões, como é o caso do grupo empresarial D. Na empresa é grande a dimensão dos controles envolvidos em um contexto social dinâmico, muito hostil e complexo onde existe grande formalização, uso do orçamento profissional e a cultura voltada para e resultados principalmente em relação ao controle gerencial de suas despesas pelos centros de responsabilidades (centros de custos), como descrito em Gomes e Amat (1995) e Gomes e Salas (2001).

Relativamente aos controles compartilhados, os relatos confirmam que sua adoção teve por objetivo, inicialmente, otimizar o processo interno de alocação de gastos e apuração de resultados, com a maior imparcialidade possível, visando reduzir custos e aumentar receitas. Assim como descrito em Daronco (2013), a adoção de critérios de medição de resultados baseados em resultados concretos possibilitou a identificação de vantagens competitivas de cada uma das três unidades de negócios.

5 Considerações finais

Neste estudo de caso foi investigado o tratamento dado ao controle gerencial de receitas e despesas, nos centros de custos, em uma empresa multissetorial, desde o momento em que acontece o fato gerador até sua extinção mediante o recebimento e/ou pagamento e arquivamento, acreditava-se que o grupo empresarial adotasse um controle gerencial efetivo devido à diversidade de suas operações e atuação em setores econômicos tão distintos entre si.

A empresa é multissetorial, pois tem desde uma distribuidora de gasolina e postos de combustível até fazendas de criação de gado e laboratório de análises clínicas, apesar de não possuir um *holding* que a administre. O fato de atuar em vários setores econômicos, e em diferentes regiões do país – Minas Gerais, Goiás e Tocantins –, não é uma condição para a gestão compartilhada, pois cada empresa do grupo possui seu próprio CNPJ e por isso, realiza suas próprias atividades e sua própria contabilidade.

Constatou-se, todavia, que algumas das empresas do Grupo D, atuam em um mesmo espaço físico, como é o caso das três unidades de negócios: o posto de combustíveis, o restaurante e a loja de acessórios e peças. Cada uma das empresas oferece suporte à outra e influenciam no volume de vendas. Como essas três empresas, atuam em conjunto no mesmo local e realizam diversas operações conjuntas e compartilhadas, foi necessário estabelecer o controle gerencial para que essas operações fossem conhecidas e se estabelecesse uma forma de alocação dos valores das mesmas.

As receitas e despesas que se referem, individualmente, a cada unidade tem seu valor alocado diretamente. Quanto às despesas compartilhadas entre as três unidades estas são divididas por meio de centros de custos. A maioria dos rateios, nos centros de custos, é

baseada em alguns parâmetros já existentes: por exemplo, um aluguel de um galpão tem seu valor dividido e alocado em função da área ocupada. Mas, também existem alguns rateios que são estipulados por meio de critérios arbitrários, o que é entendido como normal, pois o resultado final e a informação gerada estão sendo alcançados, evitando que somente uma das unidades de negócio receba todo o custo dessa operação como era o que ocorria antes da implantação dos centros de custo.

Apesar de critérios arbitrários na alocação de despesas compartilhadas, verificou-se que o nível de detalhamento é alto. O processo de compras é um exemplo da delegação sem autonomia funcional com elevada formalização, pois o comprador, só inicia o processo com a requisição de materiais autorizada e carimbada pela gerência administrativa e financeira. É na gerência administrativa e financeira, inclusive, que se observam todo o desenho do processo: as funções são delegadas, caracterizando a responsabilidade descentralizada, mas o controle é claramente centralizado porque tudo depende da supervisão e aprovação desta gerência.

A delegação das funções permite o controle compartilhado de operações, que é considerado, pelos colaboradores, eficaz no que concerne à fidedignidade das informações e clareza de relatórios e confiabilidade das informações geradas. Nota-se, um estilo de gerência burocrática com cultura organizacional paternalista, pois não se observa autonomia dos colaboradores devido à necessidade de reporte constante à gestora financeira.

Constatou-se, na organização, a existência de duas tipologias de controle: o burocrático e o controle por resultados. O controle que se destaca, porém, é o burocrático devido à grande dimensão da empresa e outras características como a atenção voltada para as operações, estrutura organizacional centralizada e, principalmente, a ausência de autonomia funcional com elevada formalização. A coordenação através de normas e regulamentos, onde todos se reportam, por último, à gerência em função da estrutura centralizada da organização também denota a predominância do controle burocrático.

Os resultados discutidos neste estudo refletem o momento atual da organização, sendo que as constatações estão sujeitas a mudanças, visto que o ambiente corporativo também se adapta às exigências do meio ambiente. Por isso, as considerações limitam-se e refletem uma estrutura de controle e gestão adotada relativa ao período em que o estudo foi realizado. Deve ser ressaltado, ainda, que os resultados apresentam unidades de negócio instaladas em um único município e não pode ser generalizado às outras unidades do grupo. Para um resultado em nível de grupo empresarial sugere-se a replicação do estudo.

Referências

ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 112 p. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-27102010-235256/fr.php>>. Acesso em: 14 nov. 2015.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M.; TEIXEIRA, S. A. Avaliação dos sistemas de controle gerencial em instituição de ensino superior com o *performance management and control*. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 169-192, jan./abr., 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/jistm/v11n1/pt_1807-1775-jistem-11-1-0169.pdf>. Acesso em 13 nov. 2015.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. Princípios fundamentais da contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. **NBC TA 315 – Controle interno**. 2014. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA315.doc>. Acesso em: 04 jul. 2015.

COIMBRA, M. A.; MANZI, V. A. **Manual de compliance: preservando a boa governança e a integridade das organizações**. São Paulo: Atlas, 2010.

CUSTÓDIO, C. R. **A influência dos controles internos na tomada de decisões de um posto de combustível: um estudo de caso**. 15 f. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdade de Ciências Integradas do Pontal, Universidade Federal Uberlândia, 2013.

DARONCO, J. M. **Análise de processos de controle interno e de TI no requisito de conformidade da governança corporativa**. 130 f. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/3933/josemaximo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

FAIA, V. S.; MILAN, J. B.; GOMES, J. S. Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 97-118, jan./abr. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2013v10n19p97>>. Acesso em 15 out. 2015.

FERREIRA, A. B. H. **Minidicionário da língua portuguesa: com as alterações ortográficas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, J. S.; AMAT, J. M. Controle de gestão: um enfoque contextual e organizacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 2, 1995, Campinas. **Anais...** Campinas, 1995. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3443/3443>>. Acesso em 06 dez. 2015.

_____; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **O método de estudo de caso aplicado à gestão de negócios**. São Paulo: Atlas, 2006.

GRUPO Décio. **Apresentação**. © 2015. Disponível em:

<<http://www.grupodecio.com.br/apresentacao.html>>. Acesso em: 4 jul. 2015.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson/Prentice Hall, 2004.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. A review of the literature in control and accountability.

In: CHAPMAN, C. S. et al. (eds.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, Elsevier Ltd., p. 785-802, 2007. Disponível em:

<<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.460.2733&rep=rep1&type=pdf>>.

Acesso em 18 jul. 2015.

OYADOMARI J. C. T. et al. Relacionamentos entre controle gerencial, aprendizagem organizacional e decisões. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 20, p. 53-74, maio/ago., 2013. Disponível em:

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/.../25192>>. Acesso em: 13 nov.

2015.

PINHO, R. C. S. **Fundamentos de auditoria**: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

RAMOS, M. C. **Estudo do controle interno na área financeira de um posto de**

combustíveis. 48 p. 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em:

<<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis283646.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2015.

THOMPSON JUNIOR, A. A.; STRICKLAND III, A. J.; GAMBLE, J. E. **Fundamentos da**

administração estratégica: a busca pela vantagem competitiva. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.