

StilOrtiz, bons controles nunca saem de moda

StilOrtiz, good controls never go out of style

Valter da Silva Faia^a , Geany Maria Fugimoto de Moura^a 

^a Universidade Estadual de Maringá – Brasil

Palavras-chave

Controle gerencial.
Gestão de desempenho.
Indicadores de desempenho.
Centros de responsabilidade.
Remuneração estratégica.

Resumo

Este é um caso de ensino para fins didáticos relacionados aos temas de sistemas de controle gerencial e de gestão de desempenho. Ele retrata uma situação real da empresa StilOrtiz do ramo de confecções que atua de forma descentralizada por meio de unidades produtivas. As unidades vêm apresentando prejuízos nos últimos meses decorrentes de índices desfavoráveis de eficiência. Este cenário coloca em xeque as habilidades de Helena Mendonça e Carlos Rodrigues frente à gerência das unidades de produção, os quais precisam buscar por soluções e argumentos que sejam bons o bastante para convencer Ramiro Ortiz, diretor de produção, de que são necessárias mudanças no sistema de controle gerencial e de gestão de desempenho das unidades. Este caso objetiva contribuir para visão prática da teoria de controle gerencial por meio de uma metodologia ativa de ensino que coloca o aluno diante do problema da empresa StilOrtiz e o incentiva à resolução do caso.

Keywords

Management control.
Performance management.
Performance indicators.
Responsability centers.
Strategic remuneration.

Abstract

This is a teaching case for educational purposes related to the topics of management control and performance management systems. It describes the real situation of the company StilOrtiz, a clothing company that operates in a decentralized way through production units. The units have been showing losses in the last months due to unfavorable efficiency rates. This scenario puts in check the skills of Helena Mendonça and Carlos Rodrigues front of the production units. They need to look for solutions and arguments that are good enough to convince Ramiro Ortiz, production director, that changes are required in the unit's management control and performance system. This case aims to contribute to a practical view of management control theory through an active teaching methodology that puts the student in front of the problem of the company StilOrtiz and encourages them to resolve the case.

Informações do artigo

Recebido: 08 de novembro de 2023
Aprovado: 02 de outubro de 2024
Publicado: 14 de fevereiro de 2025
Editora responsável: Profa. Dra.
Elisabeth de Oliveira Vendramin

Implicações práticas

Este caso explora desafios em sistemas de controle gerencial e gestão de desempenho, destacando dificuldades de alinhar interesses individuais aos objetivos organizacionais. Permite aos alunos refletirem sobre melhorias na gestão, promovendo a integração entre metas pessoais e coletivas, enquanto fortalecem a eficácia dos sistemas de controle e gestão de desempenho.

1 A EMPRESA

A StilOrtiz é uma empresa familiar do ramo de confecção fundada em meados dos anos 90. Voltada para o público feminino e com atuação em todo o Brasil, a empresa produz modelos de roupas para todos os gostos e ocasiões, sendo este um dos pontos de destaque da empresa no mercado nacional. A empresa possui contratos com artistas de vários meios e influenciadores digitais para divulgação da marca, além de grandes contratos com emissoras de televisão para o uso das roupas em novelas de horário nobre. O nome da empresa também está vinculado à grandes campanhas de sucesso e ensaios estampados nas capas das maiores revistas do país.

A fim de se sobressair no competitivo mercado da moda e de ter um maior controle sobre a qualidade de seus produtos e custos, a empresa trabalha de forma descentralizada por meio de unidades de produção. A empresa possui duas unidades produtivas. Para cada unidade, há um gerente de produção responsável que é subordinado ao diretor de produção. O diretor de produção é lotado na matriz, onde fica a sede da empresa e são exercidas as atividades das demais áreas funcionais (ex. marketing, financeiro, comercial, recursos humanos...). As unidades produtivas possuem dois departamentos: costura e acabamento. Cada departamento é supervisionado por um encarregado. A Figura 1 apresenta o organograma do setor produtivo na StilOrtiz.

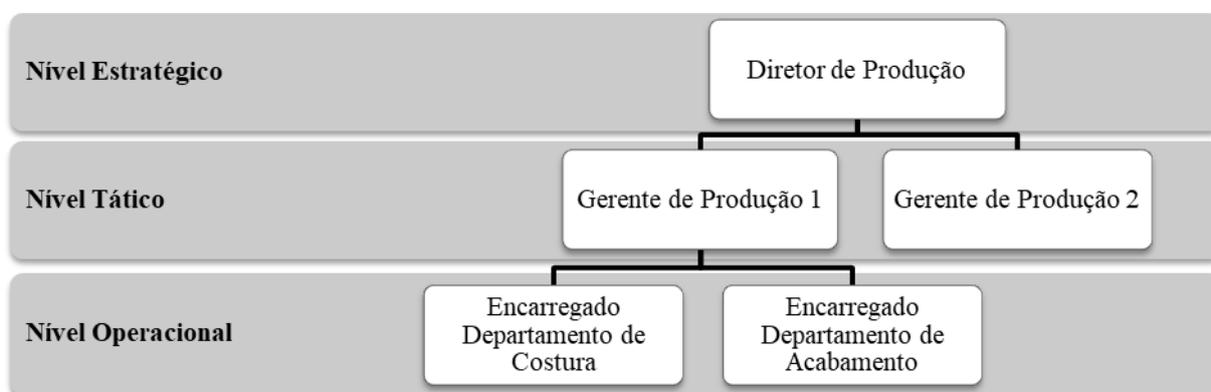


Figura 1.

Organograma do setor produtivo da StilOrtiz

As unidades produtivas são tratadas na empresa como centros de lucros, ou seja, os gerentes são avaliados e responsabilizados pelos gastos (custos e despesas) e receitas das unidades que estão sob a sua responsabilidade. As peças produzidas são transferidas para a matriz baseadas no preço de custo padrão. Portanto, a receita da unidade produtiva é reconhecida pelo custo estipulado para cada unidade produzida sem acréscimo de uma margem de lucro. Quando a unidade cumpre com as suas metas de produção no mês, as receitas equivalem aos custos e a unidade atinge seu ponto de equilíbrio. Quando as metas não são alcançadas, a unidade apresenta um prejuízo operacional e contrai uma dívida com a matriz. Caso a produção seja superior ao estipulado, o lucro se destina a pagar os gastos do mês seguinte ou as parcelas de dívidas com a matriz referentes aos períodos anteriores de prejuízo.

Para a apuração do resultado, o desempenho das unidades produtivas é avaliado por meio da mensuração da eficiência da produção. O gargalo do processo produtivo é o departamento de costura, o qual determina o limite e a velocidade de produção. Logo, a eficiência da produção é mensurada exclusivamente pelo desempenho do departamento de costura, o qual é subdividido em setores e células. As costureiras são alocadas em grupos denominados células, sendo que um grupo de células forma um setor, como demonstrado na Figura 2.

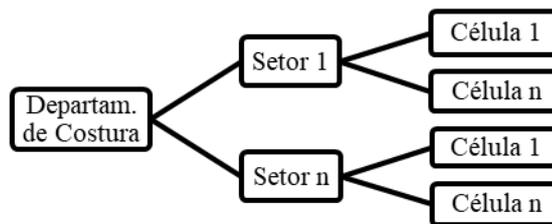


Figura 2.

Estrutura na unidade para apuração da eficiência

Cada setor tem em média vinte costureiras, o equivalente a três ou quatro células. A empresa controla a eficiência da produção avaliando de hora em hora o desempenho por célula. Ao final de cada mês, a empresa realiza um fechamento do nível de eficiência para compor a remuneração das costureiras. A remuneração das costureiras é composta por uma parte fixa e outra variável quando o nível mínimo de 75% de eficiência é alcançado.

Para mensurar a eficiência das células, a empresa utiliza o sistema de apontamento de horas produtivas, chamado de apontamento de produção. A eficiência é medida pela proporção entre o tempo estipulado para a produção de uma peça e o tempo efetivamente gasto. Portanto, cada ordem de produção possui uma ficha com a indicação do tempo que deve ser gasto em cada operação. Ao final de cada hora, o controle de produção indica a quantidade de peças que deveria ser feita e a compara com a quantidade de peças produzidas. A StilOrtiz acredita em seu modo de avaliar a produção dos funcionários, tanto que utiliza o mesmo indicador há mais de 10 anos.

2 AS PESSOAS

O quadro de gerentes das unidades produtivas da StilOrtiz é composto por Helena Mendonça e Carlos Rodrigues. Helena e Carlos são graduados em Engenharia de Produção e possuem vasta experiência no mercado. Ambos, inclusive, foram colegas de trabalho em outra empresa e possuem uma relação não só profissional, mas também de amizade.

A função de supervisionar o trabalho e os resultados das unidades de produção é de Ramiro Ortiz, diretor de produção da organização. Ramiro é um profissional conservador quando comparado com os perfis exigidos pela empresa. Ele cobra por ideias inovadoras a serem aplicadas na produção a fim de melhorias no processo e qualidade do produto final, contudo é resistente a alterar as formas de avaliar os resultados obtidos. Para ele, a empresa encontrou sua fórmula de acompanhar o desempenho e não faz sentido modificá-la. “Se os resultados são negativos, o que deve ser melhorado são as pessoas e suas sugestões”, diria o primogênito dos Ortiz.

3 CONVICÇÕES

“Você ouviu isso, Helena? Como ele tem coragem de nos cobrar? Olhe os índices de eficiência de nossas células e me diga se está ruim?! O que ele espera? Um milagre?” – Explodiu Carlos, incrédulo com as cobranças feitas pela diretoria na reunião que acabara há pouco.

Nos últimos cinco meses, as unidades de produção apresentaram prejuízos operacionais indicando que as metas de produção estipuladas não foram cumpridas. Ainda que a empresa estivesse indo bem e apresentando bons resultados no mercado, a situação com a produção não seguia o mesmo cenário. Durante os últimos meses, as dúvidas das unidades com a matriz só aumentaram, o que passou a gerar dúvidas sobre a capacidade de gestão de Helena e Carlos que estão trabalhando sob grande pressão por melhores resultados. Os dois já não sabiam mais como melhorar os índices de eficiência da produção.

Dizia Carlos: “Ainda que as nossas células de costura alcancem os 75% de eficiência, estamos longe de arcar com os nossos gastos de produção. As costureiras parecem engessadas e as células raramente trabalham acima de 75%. Quando o fazem, é uma célula ou outra trabalhando a 100%”. Carlos dizia isto, pois, para avaliar o resultado das unidades, as horas dos funcionários de mão de obra indireta eram acrescidas ao total de horas disponíveis. Logo, ainda que as costureiras trabalhassem no nível de eficiência de 75% na célula, nível inicial para recebimento de remuneração variável, este índice era reduzido no cálculo final de apuração do resultado da unidade produtiva.

Helena costumava pensar o mesmo que Carlos. Ela não entendia como poderia propor soluções aos recentes questionamentos levantados por Ramiro, pois sabia que as costureiras não iriam operar com eficiências significativamente superiores às já apresentadas. As costureiras se acostumaram a trabalhar visando atingir o nível de 75% de eficiência na célula delas. Para agravar a situação, na sua última visita à unidade pela qual é responsável, Helena ouviu um grupo de costureiras comentando a respeito do indicador adotado pela empresa para medir a eficiência e uma fala lhe chamou atenção: “[...] Claro que não! Esse indicador não avalia nada. Eles até escolhem quem bate meta!”.

A partir de então, Helena pôs-se decidida a frequentar a produção de forma mais assídua. Ela queria entender o que estava acontecendo, o porquê de haver tanta desconfiança por parte dos funcionários em relação ao modelo de avaliação de desempenho e se esta poderia ser a causa dos baixos índices de eficiência. Helena nunca fora muito presente no ambiente fabril, passara tempo demais presa aos resultados que recebia em planilhas sem prestar muita atenção aos detalhes do sistema de apontamento e a rotina dentro da unidade produtiva.

Quando da sua contratação, as medidas tomadas por Helena melhoraram a produção. Contudo, as células não costumavam apresentar percentuais de eficiência muito superiores a 75%, mínimo exigido pela empresa. “Aparentemente, 75% de eficiência era um bom resultado, pelo menos até os resultados negativos se tornarem uma constante” – Ponderou Helena. Enquanto pensava nisso, recebeu um novo e-mail contendo as receitas estimadas e atingidas pela costura no dia anterior. Seria mais uma semana sem alcançar o necessário para pagar os gastos e com mais cobranças de Ramiro.

4 VISITANDO A PRODUÇÃO

Joana, estudante do 3º ano do curso de Ciências Contábeis e estagiária na unidade gerenciada por Helena, era a responsável pelo apontamento de produção de todas as células. Apesar das líderes acharem que elas mesmas pudessem apontar a produção de seus setores, Helena confiava essa função à Joana. Helena acreditava que assim as líderes poderiam dedicar todo o seu tempo auxiliando suas costureiras na montagem das peças e supervisionando o trabalho para garantir que a produção fosse finalizada no tempo estipulado, afinal, a avaliação da costura era feita pelo tempo e cada minuto perdido faria diferença. Joana, apesar de estagiária, estava há quase um ano na empresa e sabia muito bem como exercer suas funções.

O apontamento de produção é basicamente a atividade de registrar a quantidade de peças finalizadas a cada hora trabalhada. As peças só devem ser apontadas quando saem do departamento de costura. Em sua primeira semana acompanhando de perto a produção, Helena notou alguns fatos e um deles era que as líderes estavam sempre por perto quando Joana sentava para apontar a produção. Elas poderiam estar apenas interessadas em verificar como estavam seus índices, mas ainda parecia estranho. Joana era responsável pelo apontamento para que as líderes dedicassem mais tempo às suas funções, não para que ficassem paradas e interferindo no que apontar.

Ao seguir observando como era realizado o apontamento por Joana, Helena ouviu as seguintes afirmações vindas das líderes, principalmente ao final do expediente: “Ah, mas só faltam duas peças para atingirem 75%... Pode apontar, amanhã elas entregam”; “Não tem nenhum corte pra movimentar pra elas baterem a meta? Falta tão pouco e elas tentaram tanto...”; Tira o tamanho 36 da célula 1 e passa para a 2. A 1 não tem chance de bater mesmo. Já falei com a encarregada”. Helena também ouvia a estagiária questionar: “Tem certeza? Eu não acho certo. A gerente concordou com isso?”. As respostas para estas perguntas eram sempre de que sim, Joana deveria apontar e a gerente já sabia.

“Luciana, você, como líder do setor, deveria saber que só deve ser apontado aquilo que foi efetivamente concluído. Como pode permitir e concordar que sejam feitos apontamentos de peças a mais apenas para que as células atinjam suas metas?”, questionou Helena, entendendo a afirmação feita pelas costureiras na visita que originou suas dúvidas quanto ao indicador. Luciana, sem rodeios, respondeu: “Helena, vocês nos dizem que precisamos manter as costureiras, que elas precisam ter vontade de costurar para produzir sempre mais. Pois bem, elas sabem disso e quando suas vontades não são realizadas, não produzem. Deixar de apontar uma, duas ou três peças impedindo que batam meta, faz com que não tenham o mesmo ritmo depois. Além disso, temos o bônus de produção... Não é certo perdermos um valor que ajuda tanto por causa de uma ou outra peça.”

A forma de remuneração adotada pela empresa conta com bônus ofertados quando são atingidas as metas de 75% e 100% de eficiência semanal (por célula). Os valores semanais para as costureiras são R\$ 40,00 quando atingida a marca de 75% e R\$51,50 quando atingida a marca de 100% de eficiência. Todos os funcionários da unidade recebem o bônus de produção. As costureiras pareciam não se motivar para atingir a marca de 100% e, muitas vezes, ao atingir o nível de eficiência de 75%, solicitavam que as peças a mais produzidas não fossem computadas na semana, mas sim na semana seguinte para que não a iniciassem zeradas.

Outro fato notado por Helena foi em relação aos tempos cronometrados de um mostruário que estava sendo costurado pela unidade. O tempo para a confecção de um mostruário não é computado no apontamento de

produção, porém ele serve como parâmetro para determinar o custo de produção quando as peças forem produzidas em larga escala para comercialização. Logo, peças com tempos muito altos terão, conseqüentemente, um custo e um preço maior. No caso do mostruário em questão, uma cronometrista se deslocou da matriz para a unidade e apurou tempos bastante elevados de algumas operações, todavia condizentes com a dificuldade de produção. No entanto, a matriz solicitou que os tempos de produção fossem reduzidos, pois o tempo cronometrado aumentaria demasiadamente o preço da peça, tornando-o impraticável. Assim, coube a unidade de produção aceitar que o tempo padrão, aquele registrado na ficha técnica do produto, fosse menor que o tempo real apurado.

O tempo da peça descrito na ficha técnica influencia diretamente na eficiência apurada. Por exemplo, uma célula com duas costureiras possui 120 minutos disponíveis para produção a cada hora (duas costureiras multiplicado por 60 minutos por hora). Imaginando que a ficha técnica de uma peça determinou como padrão de produção 20 minutos para aquela célula, no período de uma hora seriam esperadas a produção de seis peças. No entanto, o tempo real de produção por peça é de aproximadamente 40 minutos. Logo, apenas três peças seriam produzidas e o índice de eficiência da célula seria de 50%.

“A costura não vai superar o índice de 75% enquanto para alcança-lo for necessário trabalhar em um ritmo equivalente a 80% ou 90%...” – Helena não conseguia entender um critério de avaliação de desempenho que considerasse tempos distantes da realidade apenas para reduzir o custo final de uma peça. Estaria realmente reduzindo o custo com as células trabalhando abaixo do necessário? Os tempos da ficha técnica definem as metas de produção e por conseguinte a eficiência. Esta era mais uma variável para Helena se preocupar.

5 PREVISTO X REALIZADO: 75% OU NÃO, EIS A QUESTÃO

A unidade em que Joana e Luciana trabalham sob a gerência de Helena conta com três setores, cada um com quatro células. As células não possuem obrigatoriamente a mesma quantidade de costureiras, mas necessitam ser organizadas de forma a ter a mesma (ou quase) quantidade de operadoras, visando propiciar aos líderes dos setores igual desafio. A partir disso, cada líder organiza o setor da maneira que considera melhor.

A Tabela 1 representa de modo detalhado a eficiência prevista e realizada das células, dos setores e da unidade na semana em que Helena esteve fisicamente presente. As costureiras trabalham em regime semanal de 44 horas de segunda à sexta-feira, o que corresponde a um tempo disponível de 2.640 minutos por costureira. O tempo realizado é a quantidade de minutos trabalhados obtida por meio do apontamento das peças no sistema.

Tabela 1.

Cálculo da eficiência da semana das células e setores de produção

Setor	Célula	Costureiras	Minutos disponíveis	Minutos realizados	Eficiência
1	1	3	7.920	5.600	71%
	2	6	15.840	10.202	64%
	3	4	10.560	7.934	75%
	4	7	18.480	13.980	76%
Subtotal		20	52.800	27.716	71%
2	1	4	10.560	7.923	75%
	2	5	13.200	13.205	100%
	3	5	13.200	9.564	72%
	4	5	13.200	9.992	76%
Subtotal		19	50.160	40.684	81%
3	1	6	15.840	9.056	57%
	2	6	15.840	11.889	75%
	3	4	10.560	10.567	100%
	4	5	13.200	10.097	76%
Subtotal		21	55.440	41.609	75%
Total		60	158.400	120.009	76%

No entanto, além das 60 costureiras, a unidade conta com outros 10 funcionários que não são controlados pelo tempo de produção e que são considerados gastos de mão-de-obra indireta. Assim, o tempo destes funcionários é acrescido de forma equivalente em relação ao total de funcionários da unidade. A premissa é de que as costureiras precisam produzir o suficiente para cobrir os gastos com mão-de-obra direta e indireta. Desse modo, o tempo disponível a ser acrescido no cálculo da eficiência da unidade corresponde a 26.400 minutos (2.640 minutos multiplicado por 10 funcionários).

Assim, como era do conhecimento de Helena, os índices de eficiência apresentados na Tabela 1 são reduzidos ao incorporar os minutos disponíveis referentes à mão-de-obra indireta. Relutante, ela abriu o arquivo com a eficiência geral da unidade, o qual está representado na Tabela 2.

Tabela 2.

Eficiência geral da unidade

Descrição	Minutos disponíveis	Minutos realizados	Eficiência
Mão-de-obra direta (MOD)	158.400	120.009	76%
Mão-de-obra indireta (MOI)	26.400	0	0%
Mão-de-obra total	184800	120.009	65%

Helena chateou-se por confirmar que havia novamente fechado a semana com um déficit, tendo sua eficiência reduzida em 11 pontos percentuais pela apropriação da mão-de-obra indireta. A eficiência geral, no entanto, não interfere na eficiência das células e setores e nem na remuneração dos empregados. Assim, os bônus de produção são ofertados tendo como base a eficiência alcançada pela célula durante a semana, apenas. Todos os funcionários recebem pelas metas atingidas pelas costureiras (Tabela 1). O bônus de produção para os funcionários indiretos (exceto líderes de produção) é apurado por meio da média simples dos índices de eficiência das células (são somados os bônus e divididos pela quantidade de células que atingiram metas). Os líderes do setor recebem a média das células do setor mais 30% sobre o valor encontrado no cálculo desta média. A Tabela 3 traz uma representação dos gastos semanais da unidade:

Tabela 3.

Gastos da unidade

Custos diretos de fabricação	Valor (R\$)
MOD (costureiras)	20.376,45
Materiais diretos (tecido, aviamentos)	14.000,00
Total 1	34.376,45
Custos indiretos de fabricação (CIF)	Valor (R\$)
Custos variáveis	14.328,96
Bônus de produção indiretos	1.945,46
Bônus de produção costureiras	1.703,50
Materiais indiretos (linhas, agulhas)	8.500,00
Água	170,00
Energia elétrica	1.970,00
Telefone	40,00
Custos fixos	27.468,51
Funcionários indiretos (MOI)	7.803,51
Aluguel	3.750,00
Depreciação das máquinas	750,00
Aluguel das máquinas	15.000,00
Material de limpeza	165,00
Total 2	41.797,47
Total 1+2	76.173,92

Após verificar o quadro contendo os gastos da produção, Helena decidiu fazer um comparativo entre a receita atingida e estimada. O comparativo está representado pela Tabela 4, em que é demonstrada uma diferença negativa de 10 pontos percentuais no índice geral de eficiência da unidade, o que fornece uma receita atingida também com valor 10% inferior ao necessário para arcar com os gastos da semana.

Tabela 4.

Receita estimada vs. atingida

	Eficiência	Valor (R\$)
Receita estimada	75%	76.173,92
Receita atingida	65%	68.510,77
Diferença	-10%	(7.663,15)

“Que semana... QUE SEMANA! Com o que temos até agora, além de permanecermos no vermelho, caminhamos para acumular mais parcelas de dívidas com a matriz. Ramiro quer soluções, a empresa precisa disso... Como as unidades poderão se manter dessa forma?” – refletia Helena, se esforçando para manter a calma enquanto olhava para os resultados e pensava em todos os pontos que havia observado durante sua semana na unidade, além do quão difícil seria lidar e convencer Ramiro Ortiz. Naquele dia, Helena foi para casa pensativa, porém determinada a elaborar uma proposta sobre alterações na forma como o desempenho é gerido nas unidades.

Se colocando no lugar da Helena, gerente da unidade de produção e subordinada ao Ramiro, diretor de produção, quais seriam suas sugestões para conduzir a unidade a uma condição de resultados financeiros positivos? Quais propostas poderiam ser feitas em relação a todo processo de controle gerencial e de gestão do desempenho? Quais medidas podem ser tomadas para motivar as costureiras a superarem a barreira de 75% de eficiência?

6 QUESTÕES A SEREM TRABALHADAS

- 1) Considerando o controle como uma das funções clássicas da administração, qual a sua finalidade? No caso da StilOrtiz, esta finalidade estava sendo alcançada? Quais comportamentos disfuncionais ocorrem na empresa?
- 2) Qual a importância dos sistemas de controle gerencial e de gestão de desempenho e qual a avaliação que se pode fazer da StilOrtiz neste aspecto?
- 3) As unidades produtivas da StilOrtiz são avaliadas pelo resultado financeiro mensal, que é mensurado com base no nível de eficiência produtiva, uma medida de desempenho não-financeira. Discorra sobre a importância das medidas financeiras e não-financeiras na gestão de desempenho e dê sua opinião se a medida de eficiência adotada na empresa é suficiente para avaliar o desempenho das unidades produtivas.
- 4) A StilOrtiz atua de maneira descentralizada por meio de centros de responsabilidade. As unidades produtivas são tratadas como centros de lucros e as receitas são reconhecidas pelo preço de transferência baseado no custo. Avalie se esta decisão da empresa é correta conforme os seus propósitos e discorra sobre quais mudanças podem ser feitas na forma de avaliar as unidades (ex. alteração no preço de transferência ou mudança de centro de lucro para centro de custo).
- 5) Considerando os fatores que levam a organização a adotar um sistema de remuneração estratégica, pode-se dizer que a StilOrtiz adota um sistema remuneração adequado com aquilo que almeja extrair de seus funcionários?
- 6) A partir de uma avaliação do modelo de gestão da StilOrtiz e das questões anteriores, descreva possíveis formas de melhorar o atual sistema de controle gerencial adotado pela StilOrtiz para as unidades de produção e justifique.

As notas de ensino serão disponibilizadas aos professores que enviarem e-mail à Revista de Contabilidade e Organizações solicitando a íntegra.

Como citar este artigo

Faia, V. S., & Moura, G. M. F. (2024). StilOrtiz, bons controles nunca saem de moda. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 18:e218448. DOI: http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486_rco.2024.218448