

Divisionalização e contabilidade por responsabilidade: estudo de caso em operações comerciais e de serviços

Rosemeire Aparecida Sbors

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, Brasil

rosemeire.sbors0@gmail.com

Valdirene Gasparetto

Professora adjunta do programa de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina
Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina
Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade do Contestado, Santa Catarina, Brasil

valdirene.gasparetto@ufsc.br

Joice Denise Schäfer

Doutoranda em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Graduada em Ciências Contábeis Pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste), Santa Catarina, Brasil

schafer.joice@gmail.com

Editor Científico: José Edson Lara
Organização Comitê Científico
Double Blind Review pelo SEER/OJS
Recebido em 07.07.2016
Aprovado em 13.02.2017



Este trabalho foi licenciado com uma Licença Creative Commons - Atribuição – Não Comercial 3.0 Brasil

Resumo

Este trabalho tem o objetivo de discutir divisionalização e contabilidade por responsabilidade em operações comerciais e de serviços, a partir da análise do caso de uma empresa do segmento de materiais de construção e máquinas e ferramentas, especificamente buscando avaliar a delegação de autoridade e responsabilidades da empresa, identificar os centros de responsabilidade para a organização, e sugerir indicadores de desempenho para os centros de responsabilidade identificados. A partir de pesquisa bibliográfica, documental e observação não participante, foi elaborada proposta de divisionalização em centros de responsabilidade. Observou-se que a contabilidade por responsabilidade pode auxiliar a empresa a melhorar a gestão, aprimorando a definição de responsabilidades para as áreas e gestores das divisões descentralizadas, e fazendo com que a tomada de decisão da empresa seja fundamentada em informações de cada área, a partir da autonomia para tomada de decisões e responsabilidade delegadas aos gestores.

Palavras-chave: Contabilidade por responsabilidade. Centros de responsabilidade. Avaliação de desempenho.

Divisionalisation and accounting for responsibility: case study in business operations and services

Abstract

This paper aims to discuss divisionalisation and accounting for responsibility in trade and services, based on the analysis of the case of an enterprise of building materials segment and machinery and tools specifically aimed at assessing the delegation of authority and responsibilities of the company, identify responsibility centers for the organization, and suggest performance indicators for the identified responsibility centers. From literature, documentary and non-participant observation research, was drafted proposal for divisionalisation in responsibility centers. It was observed that accounting for responsibility may help the company improve the management, improving the definition of responsibilities for areas and managers of decentralized divisions, and making the company's decision-making is based on information from each area, from the autonomy for decision-making and responsibility delegated to managers.

Keywords: Accounting for responsibility. Responsibility centers. Performance evaluation.

Divisionalisation y contabilidad por la responsabilidad: un estudio de caso en el negocio de operaciones y servicios

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo discutir divisionalisation y la contabilidad de la responsabilidad en las operaciones y servicios de oficina, a partir del análisis del caso de una empresa en el segmento de materiales de construcción y máquinas y herramientas, buscando específicamente para evaluar la delegación de autoridad y responsabilidades de la empresa, identificar los centros de responsabilidad de la organización, y sugerir indicadores de rendimiento para los centros de responsabilidad identificados. A partir de la bibliografía, documentales y la investigación de observación no participante, se redactó divisionalisation propuesta en centros de responsabilidad. Se observó que la contabilidad de la responsabilidad puede ayudar a la empresa a mejorar la gestión, la mejora de la definición de las responsabilidades de las áreas y los gerentes de las divisiones descentralizadas, y hacer que la toma de decisiones de la empresa se basa en la información de cada área, de la autonomía para tomar decisiones y delegar responsabilidad a los administradores.

Palabras clave: Responsabilidad contable. Centros de responsabilidad. Evaluación del desempeño.

1 Introdução

À medida que as organizações crescem em porte e complexidade, naturalmente necessitam delegar a tomada de decisão aos gestores das áreas, adotando algum nível de descentralização (Dockner & Fruchter, 2014). Uma organização descentralizada é organizada em setores, departamentos ou divisões, especializados em determinados tipos de atividades, permitindo que a informação flua de maneira mais organizada e ágil do que nas estruturas de decisão centralizada em uma ou poucas pessoas.

Quando uma organização tem a tomada de decisão mais centralizada, as decisões estratégicas são tomadas pela alta administração, podendo haver demora e atraso na resposta devido à informação ter que percorrer diversos níveis hierárquicos antes de chegar ao destinatário, o que pode influenciar negativamente

os negócios, ocasionando perda de clientes e oportunidades, além de outras dificuldades (Soares, 2003).

A descentralização auxilia as organizações no processo de gestão, permitindo que os gestores concentrem-se apenas nas especialidades adquiridas nas próprias áreas de responsabilidade, o que permite que um maior número de oportunidades sejam realizadas - criando valor para a organização – (Foss, Lyngsie, & Zahra, 2014), diminui o tempo de resposta para uma tomada de decisão (Ambec & Poitevin, 2015) e reduz o impacto de decisões equivocadas, que tendem a afetar apenas um centro de responsabilidade e não a empresa como um todo (Arcuri & Dari-Mattiacci, 2010). Além disso, estudos anteriores como os de Oliveira (1998), Oliveira, Ávila (1999) e Hammad, Jusoh e Ghazali (2013) identificaram que empresas descentralizadas tendem a aumentar o número de clientes, manter sua rentabilidade e até mesmo melhorar as informações disponibilizadas pelo sistema de gestão para a tomada de decisões estratégicas.

Para avaliar o desempenho das áreas descentralizadas de uma organização, a contabilidade provê informações financeiras a partir de um instrumento denominado contabilidade por responsabilidade, que permite que os resultados de cada centro de responsabilidade sejam tratados de forma independente, mas dentro de um sistema interdependente (Dockner & Fruchter, 2014). Nesse sentido, este estudo tem como objetivo discutir divisionalização e contabilidade por responsabilidade em operações comerciais e de serviços, a partir da análise do caso de uma empresa com tais características, que atua no segmento de materiais de construção e máquinas e ferramentas. Tem como objetivos específicos: i) avaliar a delegação de autoridade e responsabilidades da empresa; ii) identificar os centros de responsabilidade para a organização; e iii) sugerir indicadores de desempenho para os centros de responsabilidade identificados.

O artigo está organizado em quatro seções principais além desta introdução. Seguem o referencial teórico, os procedimentos metodológicos, a apresentação e análise dos resultados e as considerações finais. Após são apresentadas as referências utilizadas para o desenvolvimento da pesquisa.

2 Referencial teórico

Este tópico está dividido em cinco subseções: i) descentralização e tomada de decisão; ii) Contabilidade por responsabilidade; iii) departamentos versus processos; iv) avaliação de desempenho das unidades descentralizadas; e v) estudos anteriores.

2.1 Descentralização e tomada de decisão

O nível de responsabilidades ou autonomia para tomada de decisão, atribuída pelos gestores de nível estratégico ao nível tático, define a intensidade de descentralização da organização (Schäfer, Petri, Gasparetto & Mattos, 2015). Com isso, entende-se que nas empresas com estrutura centralizada as decisões são tomadas pela alta administração, enquanto o processo de descentralização baseia-se na autonomia para a tomada de decisão por parte de cada gestor de setor, departamento ou divisão da empresa. Destaca-se, no entanto, que a maior parte das empresas não é completamente centralizada ou descentralizada (Garrison, Noreen, & Brewer, 2007).

É comum que quando as empresas aumentam de tamanho e expandem seus negócios, necessitem de maior número de pessoas para dar suporte ao processo decisório, pois fica difícil para a alta administração tomar todas as decisões (Hansen & Wower, 2010; Chason & Quélin, 2013), assim, normalmente as empresas podem iniciar suas atividades com uma estrutura centralizada, mas aderirem a algum nível de descentralizadas à medida que vão crescendo (Maher, 2001).

Hansen e Mowen (2010) lembram que a abordagem descentralizada para a gestão melhora o acesso a informação local, reduz as limitações cognitivas, permite resposta em tempo mais oportuno, foca a gestão central, permite o treinamento e avaliação dos gestores de segmentos, leva a maior motivação desses gestores, e realça a competição. No entanto, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 336) alertam para as dificuldades oriundas da descentralização, mencionando que os gestores podem tomar decisões que não estejam alinhadas aos interesses da organização, e se não estiverem conscientes de fatos relevantes de outras áreas, pode haver dificuldade para disseminar as informações e podem ser tomadas decisões baseadas em percepções parciais do contexto organizacional.

Atkinson *et al.* (2000) citam como condições para que a descentralização de uma empresa seja eficiente, que os funcionários recebam capacitação e possuam

habilidades de gestão, bem como aceitem a autoridade a eles delegada, cientes de suas responsabilidades frente à tomada de decisão, contando sempre com o apoio de um sistema que coordena as atividades da organização descentralizada. Além disso, para a descentralização funcionar, a autonomia dada aos gestores deve ser percebida como verdadeira (Horngren *et al.*, 2004).

"Como as organizações descentralizadas delegam responsabilidade decisória a gerentes de níveis inferiores, necessitam de sistemas de contabilidade por responsabilidade" (Garrison *et al.*, 2007, p. 444) para que as informações financeiras referentes a cada área sejam evidenciadas separadamente do restante da organização e auxiliem na avaliação do desempenho dos gestores e das áreas sob sua responsabilidade (Jiambalvo, 2009).

2.2 Contabilidade por responsabilidade

A contabilidade por responsabilidade é um instrumento da contabilidade gerencial que auxilia no controle e gerenciamento dos centros de responsabilidade – as áreas descentralizadas das organizações (Garrison *et al.*, 2007). Ao divisionalizar a empresa é possível a avaliação de desempenho de cada gestor responsável pelo centro identificado, e a contabilidade por responsabilidade vincula e mede as decisões tomadas pelos gestores de cada um desses centros.

Há quatro tipos de centros de responsabilidade: centros de custos ou de gastos, centros de receitas, centro de resultado ou de lucros e centros de investimentos (Dias, Dal Vesco, Peres, Oliveira & Lima, 2016; Hansen & Mowen, 2010; Atkinson *et al.*, 2000). Os centros de responsabilidade são, geralmente, estruturados segundo critérios geográficos, funcionais, por linhas de produtos ou por linha de clientes (Gomes & Mandin, 2005).

Em um centro de custos, ou de gastos, o gestor exerce controle sobre os custos, e espera-se que reduza-os ao mesmo tempo em que forneça serviços e produtos para a organização. Como exemplo de centros de custos estão o departamento de contabilidade, finanças, administração em geral, assessoria jurídica e de pessoal (Garrison *et al.*, 2007).

Os centros de receita são descritos por Atkinson *et al.* (2000) como centros de responsabilidade em que os participantes são cobrados pelo desempenho em

relação a uma meta de receita. Como exemplo citam os departamentos de uma loja de departamentos, um escritório de vendas regional de uma corporação nacional ou multinacional, e uma unidade de uma cadeia grande de unidades (Atkinson *et al.*, 2000).

Um centro de resultados, ou de lucros, é um centro de responsabilidade em que os gestores e/ou funcionários gerenciam as receitas e os custos dos produtos ou serviços que produzem. Como exemplo, pode ser citada cada filial de uma cadeia de lojas (Atkinson *et al.*, 2000).

O "gestor de um centro de investimentos possui controle sobre custos, receitas e investimentos em ativos" (Garrison *et al.*, 2007, p. 445). Se o gestor de uma divisão puder influenciar significativamente nas decisões que afetam os investimentos nos ativos de uma divisão, esta deve ser considerada um centro de investimentos (Jiambalvo, 2009).

Para Padoveze (2004, p. 262), a base para a execução da contabilidade por responsabilidade está na alocação de eventos econômicos ou elementos patrimoniais para um responsável, desde que este tenha condições e poderes para tomada de decisões acerca desses itens. Deste modo, na avaliação de desempenho financeira dos centros de responsabilidade, devem ser levados em consideração apenas receitas e gastos, fixos e variáveis, que podem ser controlados pelo gestor do centro de responsabilidade, assim, a empresa deve alocar a cada centro de responsabilidade somente os itens que são controlados pelo gestor.

2.3 Departamentos *versus* processos

A estrutura funcional, divisional, por departamentos ou setores de uma organização apresenta uma visão vertical da entidade, onde as atividades pertencentes a uma mesma área técnica ou de conhecimento são agrupadas em uma mesma unidade administrativa – essa é a forma como a contabilidade por responsabilidade também compreende a organização (Doroshenko, Somina, Yarmolenko, Afanasiev & Kurbatov, 2015). A estrutura funcional departamentalizada é comumente utilizada pelas empresas (Dornelles & Gasparetto, 2015).

Assim, a empresa pode adotar uma estruturação vertical, que segregue as funções e tenha um responsável, para medir e avaliar os resultados. Porém que ao mesmo tempo os gestores devem ter a visão horizontal da organização, baseada em processos, e devem compreender que os processos fluem horizontalmente, e

normalmente um processo cruza várias áreas funcionais (verticais). Giannini (2003) corrobora, ao mencionar que tanto o arranjo vertical como a estrutura horizontal possuem vantagens e desvantagens e que se deve procurar assimilar as vantagens das duas estruturas mencionadas.

Diferente da estrutura funcional da organização é a visão processual, ou de projetos. Um processo pode ser entendido como uma "cadeia de agregação de valores", onde cada etapa deve acrescentar valor às etapas precedentes (Rummler & Brache, 1994, p. 55). Sbragia (1978), por sua vez, reconhece a visão processual como uma estrutura de projetos que, ao contrário da estrutura funcional, não agrupa as atividades pertencentes à mesma área técnica ou de conhecimento, mas busca "esforços organizacionais em torno dos projetos como unidades autônomas". Portanto, qualquer atividade da empresa é um processo ou faz parte de um processo.

A estrutura de uma empresa pode compreender as visões horizontais e verticais conjuntamente. Estas são denominadas estruturas matriciais (PMI, 2008). As estruturas matriciais podem ser fracas, fortes ou balanceadas. As matrizes fracas possuem características similares às organizações funcionais, sendo que a atribuição do gerente de processos tende a se aproximar com a de um coordenador ou facilitador. Nas matrizes fortes, por outro lado, os gerentes de processos tendem a possuir autoridade considerável, enquanto a estrutura tem similaridades com organizações horizontais. Em empresas com matriz balanceada, a necessidade de um gerente de processos é reconhecida, entretanto, o mesmo não é provido de autoridade total sobre o processo e sobre seu funcionamento (PMI, 2008).

Ao estudar três instituições brasileiras de pesquisa e desenvolvimento industrial que se utilizavam da estrutura matricial, por meio de entrevistas, Sbragia (1978), constatou que esta configuração organizacional permite que as entidades possam utilizar, simultaneamente, os benefícios da estrutura funcional e da estrutura de projetos. Giannini (2003), também encontrou resultados favoráveis a demonstrou estrutura organizacional matricial, que segundo o autor, pode servir de base para implantação de um sistema de gestão capaz de agilizar as ações das empresas. O estudo de Giannini (2003) apontou, no entanto, que a estrutura matricial é pouco utilizada, por sua complexidade operacional, mas que sua utilização tem impacto

positivo nas organizações, desde que as responsabilidades, funções e os processos sejam bem definidos.

Os resultados das pesquisas de Sbragia (1978) e Giannini (2003) apontam que ambas as abordagens, funcional e processual, são necessárias e complementares. Dado que normalmente as responsabilidades são delegadas a partir das áreas definidas no organograma, a mudança de paradigma para uma visão completa de processos poderia ser difícil na prática, em muitas organizações, assim, a divisionalização em centros de responsabilidade é necessária para a implementação de um sistema de gestão do desempenho para toda a organização, porém sem que a visão de processos seja desconsiderada (Giannini, 2003).

A melhoria contínua dos processos de negócio requer, além de outros esforços, o desenvolvimento de métricas eficazes, através das quais os gerentes e / ou engenheiros de processo poderão gerenciar o crescimento da organização (Modrak; Radu; Modrak, 2014). Para Padoveze (2004, p. 260), "gestores setoriais têm uma responsabilidade delegada e devem responder por ela", e a avaliação de desempenho é um meio de leva-los a tomar decisões adequadas. Nesse sentido, Maher (2001, p. 694) afirma que "a contabilidade desempenha papel importante na avaliação do desempenho daqueles que receberam delegação de responsabilidade".

2.4 Avaliação de desempenho das unidades descentralizadas

Os estudos anteriores têm se concentrado basicamente em medidas de desempenho financeiras para avaliar o desempenho das organizações descentralizadas, o que tem gerado resultados inconclusivos (Bangchokdee & Mia, 2016), já que estes indicadores financeiros podem não ser suficientes para refletir o desempenho dos gestores de departamento (Kaplan & Norton, 2001).

Em relação aos modelos que propõem indicadores financeiros e não financeiros, uma abordagem popular de avaliação é o *balanced scorecard* (BSC). A Figura 1 representa a visão de Kaplan e Norton (2001) sobre o *balanced scorecard*, nas quatro perspectivas originalmente propostas pelos autores.

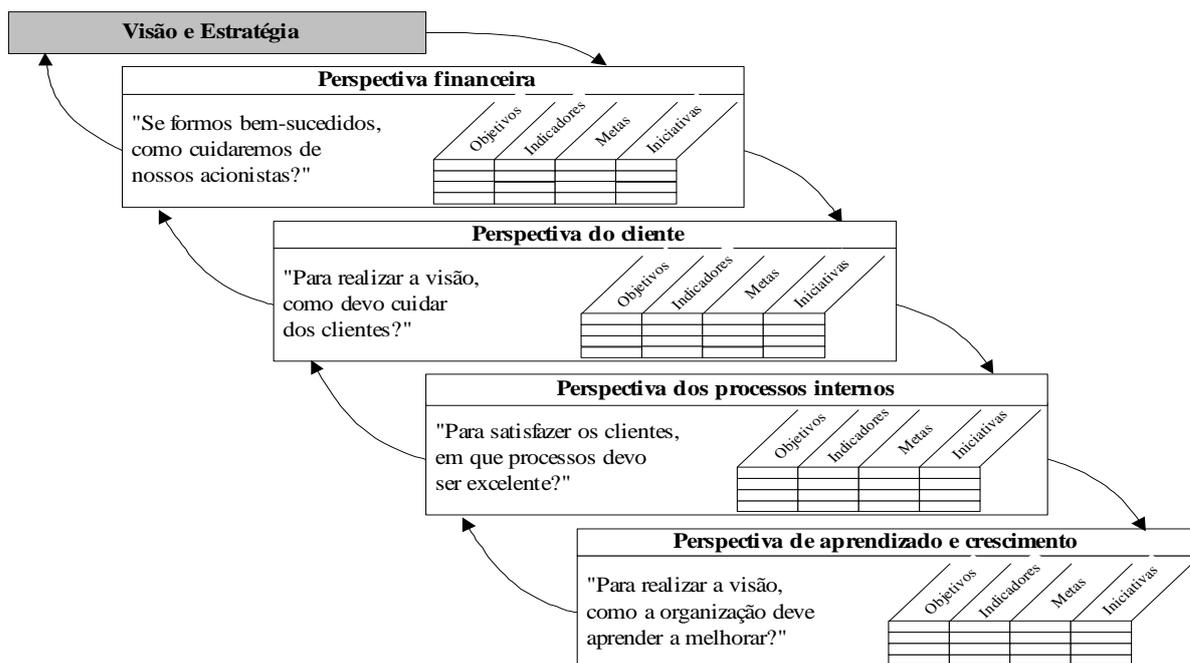


Figura 1
Arquitetura do *Balanced Scorecard*.

Fonte: Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). **Organização Orientada para a Estratégia:** Como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus.

O *balanced scorecard* é definido por Kaplan e Norton (1996) como um sistema que complementa os indicadores financeiros tradicionais com indicadores de desempenho sob as perspectivas dos clientes, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. Na visão de Kaplan e Norton (1992), este sistema de avaliação de desempenho coloca no centro a estratégia e não os controles.

Na avaliação do desempenho financeira dos centros de responsabilidade são utilizados indicadores financeiros específicos dependendo do tipo de centro de responsabilidade. Assim, o desempenho de centros de custos é avaliado pela variação de custos previstos em relação aos realizados (Garrison *et al.*, 2007); a avaliação de um centro de receitas é baseada “nas receitas que ele gera” comparadas com a meta (Atkinson *et al.*, 2000, p. 625); e o lucro informado pelo centro de responsabilidade é o índice comumente utilizado para medir o desempenho financeiro dos centros de lucros (Atkinson *et al.*, 2000).

Nos centros de investimentos os indicadores financeiros normalmente empregados são ROI (*return on investment*), lucro ou resultado residual (*residual income*) e EVA (*economic value added*) (Jiambalvo, 2009). O ROI pode ser obtido pela divisão do lucro operacional pela média dos ativos operacionais, e quanto maior

o resultado dessa divisão, melhor (Garrison *et al.*, 2007). O lucro residual é o lucro operacional líquido que um centro de investimento obtém acima do retorno mínimo exigido sobre seus ativos operacionais (Garrison *et al.*, 2007). O valor econômico adicionado EVA® indica quanta riqueza está sendo criada para o acionista (Maher, 2001), calculado a partir do resultado operacional após o imposto de renda menos o total do custo anual do capital. Se o EVA® é positivo, a empresa está criando riqueza. Se é negativo, a empresa está destruindo capital (Hansen & Mowen, 2010).

A partir da visão e estratégia da companhia são definidos objetivos e indicadores de desempenho que ajudam as organizações a conectar os objetivos de longo prazo às ações de curto prazo. Neste sentido, a alta gestão precisa usar medidas de desempenho financeiras e não financeiras para captar de forma abrangente vários aspectos do desempenho dos gerentes de departamento, pois ao obter *feedback* apenas sobre medidas financeiras, não é possível julgar se a decisão de investimento é realmente boa ou ruim a longo prazo (Bangchokdee & Mia, 2016).

2.5 Estudos anteriores

Estudos foram realizados anteriormente com o objetivo de analisar os impactos da descentralização e da contabilidade por responsabilidade em diversas organizações. Oliveira (1998) estudou a descentralização em unidades de negócio analisando uma empresa do setor financeiro, e concluiu que a estruturação em unidades de negócio contribuiu para que a empresa atingisse as metas associadas à sua estratégia competitiva voltada para o cliente. Oliveira e Ávila (1999) realizaram estudo similar, aplicado no mesmo setor, e perceberam que com a reestruturação, além do aumento da base de clientes, houve melhor atendimento de suas necessidades e manutenção da rentabilidade da empresa.

Soares (2003) estudou a contabilidade por responsabilidade em um supermercado, para demonstrar a aplicação de um sistema de descentralização por centro de lucros. Verificou que a abordagem contribui de maneira decisiva para a correta avaliação dos resultados de cada centro e que a divisionalização por centros de responsabilidade estimulou os responsáveis por cada centro a empenharem-se com maior determinação na redução de custos e aumento de receitas. Gomes e Mandim (2005), por sua vez, analisaram uma empresa do setor de confecção que se reestruturou em unidades de negócio, e mencionam que a reestruturação trouxe

melhoria de foco para toda a empresa, e alternativas para os acionistas, que passaram a contar com mais opções de investimento.

Foram identificados trabalhos sobre o assunto também em nível internacional, como é o caso de Acemoglu *et al.* (2007), que analisaram a descentralização usando conjuntos de dados de empresas francesas e britânicas, da década de 1990, e constataram que as empresas mais próximas da fronteira tecnológica, em ambientes mais heterogêneos e as mais jovens, são mais propensas a escolher a descentralização. Outro estudo foi realizado por Arcuri e Dari-Mattiacci (2010), que abordaram aspectos da centralização e da descentralização avaliando os riscos e retornos de cada modelo e constataram que embora na estrutura centralizada equívocos nas decisões ocorram com menor frequência, quando ocorrem as consequências tendem a ter alto impacto. Nas estruturas descentralizadas, decisões equivocadas costumam acontecer de forma mais constante, no entanto, costumam ser de menor repercussão, afetando apenas um centro de responsabilidade.

Hammad, Jusoh e Ghazali (2013), por sua vez, aplicaram questionário a 200 gestores hospitalares do Egito, para buscar evidências sobre a relação entre descentralização, ambiente e sistemas de contabilidade de gestão. Observaram que as informações disponibilizadas pelo sistema de gestão foram melhor utilizadas em estruturas descentralizadas, sugerindo que seja enfatizada a tomada de decisão descentralizada, delegando autoridade suficiente para os gestores de níveis mais baixos, tanto quanto possível.

Bangchokdee e Mia (2016) também desenvolveram um estudo sobre descentralização no setor hoteleiro, buscando identificar as relações diretas e indiretas da descentralização no desempenho organizacional, tomando como base medidas financeiras e não financeiras, por meio de entrevistas com 131 gerentes de hotéis da Tailândia. Encontraram que o uso das medidas de desempenho dos gerentes seniores medeia a relação entre descentralização e o desempenho hotel. Entretanto, notaram que apenas a análise de indicadores financeiros não é suficiente para esta análise, pois pode levar a um comportamento disfuncional por parte dos gerentes de departamento, uma vez que pode encorajar decisões e medidas para melhorar o desempenho de curto prazo à custa da sustentabilidade de longo prazo, inibindo o desempenho organizacional.

Além da constatação Bangchokdee e Mia (2016) sobre a relevância dos indicadores não-financeiros na avaliação da descentralização Vermeerbergen, Hootegem e Benders (2016) encontraram outro item a ser considerado neste processo, principalmente no que tange à delegação de autonomia aos gestores. Foi realizado estudo transversal, com entrevista a 456 funcionários em 25 organizações da Bélgica antes e depois do processo de descentralização, quando as empresas deslocaram as tarefas de apoio para um nível organizacional mais baixo. Os resultados apontaram que embora as tentativas de descentralização sejam importantes para aumentar a autonomia do trabalho, a divisão das tarefas operacionais é tão ou mais relevante para que este objetivo seja alcançado.

Por meio destes estudos é possível identificar os diferentes benefícios da descentralização, divisionalização e contabilidade por responsabilidade, que possibilitam que a empresa atinja as metas associadas à sua estratégia, aproxime-se mais dos seus clientes - pois há uma melhor compreensão de suas necessidades, o que também leva ao aumento da fatia do mercado -, auxilia na avaliação dos resultados e leva os responsáveis por cada centro de responsabilidade a empenhar-se na melhoria dos seus lucros, reduzindo também a dimensão do impacto de possíveis decisões equivocadas e utilizando as informações da melhor maneira possível, além de destacarem fatores como a redistribuição das tarefas operacionais a partir da descentralização, bem como a relevância de considerar indicadores não financeiros para avaliar os resultados desta estrutura organizacional.

3 Procedimentos metodológicos

Para o desenvolvimento deste estudo partiu-se da teoria para a análise e discussão dos dados reais de uma organização, empregando-se, portanto, a lógica dedutiva (Bryman, 2004). Quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, enquanto a natureza dos objetivos possui caráter descritivo, pois envolveu o processo de observação dos dados, a descrição da realidade observada e sua relação com a teoria, permitindo assim, uma proposição de melhoria no processo de divisionalização, distribuição de responsabilidade e avaliação de desempenho.

A pesquisa foi desenvolvida por meio de um estudo de caso em uma empresa da região da grande Florianópolis. Os dados foram coletados na organização

pesquisada principalmente por meio de pesquisa documental e observação não participante - tendo em vista que não houve qualquer tipo de interferência dos pesquisadores nas atividades desenvolvidas pela organização no seu dia a dia -, a partir da análise da estrutura e processos existentes na empresa, além de entrevista semiestruturada com os gestores.

A partir do organograma da empresa foi possível identificar as unidades de negócio, e essa análise também identificou os gestores de cada área. A partir disto, iniciou-se a elaboração de proposta para a estruturação da empresa em centros de responsabilidade e avaliação de desempenho dos centros identificados. Os dados foram coletados na empresa no período de abril e maio de 2014.

4 Apresentação e discussão dos resultados

Nesta seção são apresentados os dados coletados e a análise dos resultados, iniciando-se pela estrutura organizacional da empresa pesquisada, divisionalização da empresa e discussão sobre a avaliação de desempenho das unidades descentralizadas.

4.1 Estrutura organizacional da empresa

O estudo foi realizado em uma empresa que atua no segmento de máquinas e ferramentas e materiais para construção, localizada na Grande Florianópolis (SC), fundada em 1951. A empresa atua no comércio varejista e atacadista e também presta serviços de representação comercial para uma indústria de ferramentas elétricas e uma de utilitários termoeletrônicos. Conta com 205 colaboradores internos e 39 representantes comerciais.

A estrutura física é composta por três unidades: uma loja varejista (matriz) localizada em São José (SC), uma loja varejista (filial 1) localizada em Florianópolis (SC) e uma distribuidora atacadista (filial 2), em Palhoça (SC).

As unidades de varejo (matriz e filial 1) comercializam ferramentas elétricas e manuais, máquinas, motores, moto bombas, abrasivos, eletrodos, parafusos e ferragens. A equipe de vendas é formada por vendedores internos que atendem o cliente na loja, e por dois vendedores externos, que fazem atendimento nos estabelecimentos dos clientes.

O comércio atacadista (filial 2) comercializa ferragens, ferramentas manuais, material elétrico, hidráulico e para pintura, tintas, abrasivos, solventes, parafusos, adesivos, plásticos e alumínio. O atendimento é feito por uma equipe de representantes comerciais, que atuam na região sul do Brasil, e de televendas, que esporadicamente também fazem vendas diretas.

A estrutura funcional da empresa é apresentada na Figura 2.

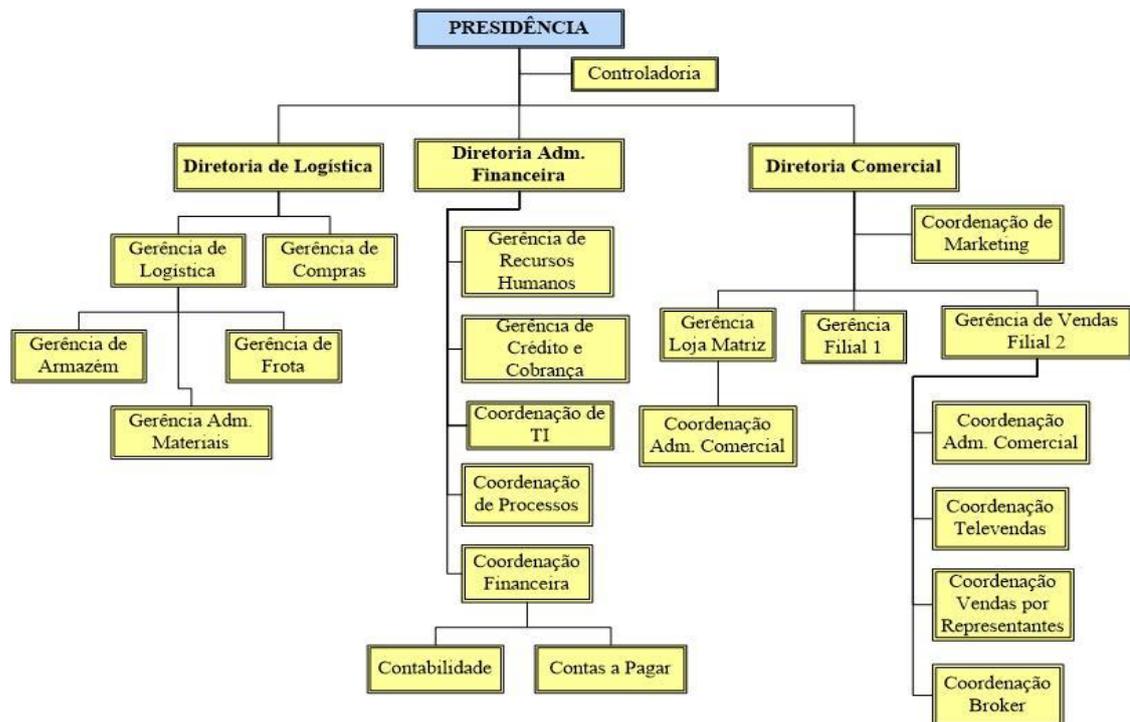


Figura 2
Organograma da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Devido ao crescimento da empresa nos últimos anos, os sócios vêm efetuando melhorias nas práticas internas e no controle. A partir de 2012 a empresa passou a elaborar orçamento anual, e os processos estão sendo revisados com o intuito de corrigir falhas, modificar processos existentes e/ou criar novos que melhorem os resultados, permitindo, assim, interação entre a visão horizontal e a visão vertical da entidade. Observa-se atualmente a existência de uma estrutura matricial fraca (Giannini, 2003; Guia PMBOK®, 2008), pois a empresa se preocupa com os processos, mas não há gerentes de processos. Os gerentes são departamentais, sendo cada gerente responsável pelo acompanhamento e auditoria de cada processo que transita pelo seu departamento.

Na busca por excelência, em 2013 iniciou a implantação de um novo sistema de informação e gestão, substituindo o ERP (*enterprise resource planning*) que

utilizava por outro mais moderno, capaz de fornecer informações gerenciais. O orçamento elaborado pela empresa tem como objetivo o planejamento e controle de resultados, assim, por meio do orçamento elaborado pelos gestores de cada departamento e consolidado de forma corporativa, podem organizar e aplicar de forma mais adequada os recursos. O acompanhamento do orçamento é feito mensalmente em reuniões entre todos os gestores, onde são discutidos os resultados e o plano de ação para que o orçamento seja cumprido.

Como atualmente a contabilidade não utiliza o conceito de centros de responsabilidade, na elaboração e, especialmente, na análise do orçamento, são utilizados vários controles paralelos, mas não há a visualização dos resultados por área.

4.2 Divisionalização em áreas de responsabilidade

A partir de acompanhamento das atividades da empresa e compreensão das áreas com gestores a quem foi delegada autonomia e atribuída responsabilidade pela tomada de decisões, desenhou-se o organograma da organização (Figura 2), e foram identificadas as áreas de responsabilidade da empresa, que apesar de não serem contabilmente classificadas desta forma, estão constituídas formalmente a partir da delegação de autonomia aos gestores.

A Figura 3 mostra a distribuição dos centros de responsabilidade com base no nível de autonomia delegada à área e às operações executadas.

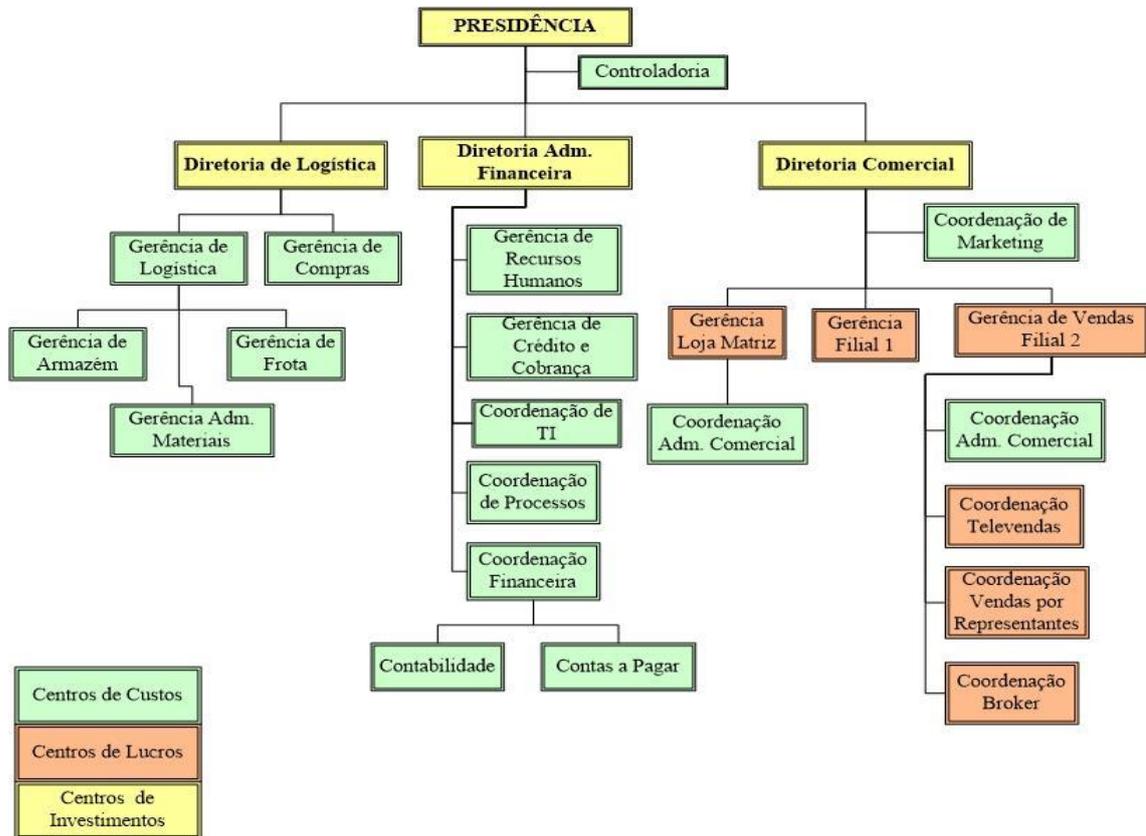


Figura 3
Divisão organograma por tipo de centros de responsabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A figura 3 foi elaborada a partir dos conceitos da contabilidade por responsabilidade, sendo que as áreas descentralizadas do organograma da empresa foram classificadas em centros de custos, lucros e investimentos. Não se identificou centros de receitas na empresa analisada.

O Quadro 1 apresenta os centros de custos identificados na empresa, e as atribuições delegadas à área, que determinaram sua classificação nessa categoria. Em termos de recursos, os gestores dessas áreas devem ter responsabilidade por um orçamento de gastos.

Quadro 1
Centros de custos da empresa.

DENOMINAÇÃO	ATRIBUIÇÕES DELEGADAS À ÁREA
Controladoria	Elaboração e acompanhamento do orçamento da empresa.
Gerência de Logística	Soluções logísticas em transportes e negociação com transportadoras e freteiros.
Gerência de Armazém	Operações logísticas de recebimento, conferência e armazenagem de mercadorias recebidas para revenda, e separação, conferência e envio de pedido de venda à área de despacho de mercadoria para entrega.
Gerência Administrativa de Materiais	Operação e controle do fluxo de materiais e planejamento do armazenamento.
Gerência de Frota	Operações de entregas de mercadorias aos clientes, através de frota própria ou terceirizada, acompanhamento e controle de custos com a frota.
Gerência de Compras	Atividades de compra de mercadorias, com autonomia em relação aos procedimentos de compras, negociação com fornecedores, e sobre os valores a pagar pelas aquisições.
Gerência de Recursos Humanos	Recrutamento, seleção, admissão, demissão de funcionários e rotinas trabalhistas.
Gerência Crédito e Cobrança	Análise de crédito, liberação de pedidos, cobrança de devedores.
Coordenação de Tecnologia da Informação	Manutenção dos sistemas e equipamentos de informática da empresa, e resolução de chamados dos usuários internos.
Coordenação de Processos	Análise dos procedimentos internos para padronização e aperfeiçoamento dos processos existentes na empresa.
Coordenação Financeira	Negociação com bancos em relação a contratação de <i>leasing</i> , financiamentos e empréstimos.
Contabilidade	Lançamentos contábeis e fiscais, entrega de declarações principais e acessórias, apuração de impostos.
Contas a Pagar	Lançamento de gastos e pagamento de títulos.
Coordenação de Marketing	Confecção de material gráfico, <i>endomarketing</i> , ações com clientes, fornecedores e funcionários.
Coordenação Administrativa Comercial	Apoio à equipe de televendas e representantes comerciais, acompanhamento de metas de vendas, elaboração de campanhas para incentivo de vendas em parceria com fornecedores, conferência de pedidos emitidos por representantes e televendas. Essas campanhas são um incentivo para os vendedores alcançarem suas metas, sendo algumas elaboradas com o apoio de fornecedores.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

O Quadro 2 apresenta os centros de lucros identificados na empresa, e as atribuições de cada área, que foram determinantes para a classificação das áreas nessa categoria. Em termos de recursos, os gestores dessas áreas devem ter responsabilidade por um orçamento de receitas e gastos, e devem responder pelo lucro.

Quadro 2

Centros de lucros da empresa.

DENOMINAÇÃO	ATRIBUIÇÕES DELEGADAS À ÁREA
Gerência Loja Matriz	Vendas varejo para clientes diretamente na loja matriz.
Gerência Filial 1	Vendas varejo para clientes diretamente na filial 1.
Gerência de Vendas Filial 2	Gestão de vendas atacadistas, acompanhamento de metas, criação, execução e controle de campanhas e incentivos de vendas.
Coordenação de Televendas (filial 2)	Venda atacadista por telefone.
Coordenação Vendas por representantes comerciais (filial 2)	Venda atacadista diretamente no estabelecimento do cliente.
Coordenação <i>Broker</i> (filial 2)	Vendas por telefone e por representantes comerciais de produtos diretamente pelo sistema do fabricante.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os centros de lucros identificados estão no nível tático e os centros de custos estão posicionados tanto no nível tático como no nível operacional da empresa. No nível tático as tarefas são executadas para controlar e melhorar as operações e obter melhoria dos processos (Atkinson *et al.*, 2000; Jiambalvo, 2009). Os centros de responsabilidade que situam-se no nível operacional são responsáveis pela execução de operações do dia-a-dia da organização (Atkinson *et al.*, 2000).

O Quadro 3 apresenta os centros de investimentos identificados na empresa, e as atribuições delegadas à área. Em termos de recursos, os gestores dessas áreas têm autonomia em relação receitas, gastos, lucros e investimentos.

Quadro 3

Centros de investimentos da empresa.

DENOMINAÇÃO	ATRIBUIÇÕES DELEGADAS À ÁREA
Diretoria Adm. Financeira	Decisões de ampliação e outras envolvendo administração e finanças. Autonomia sobre os centros de gerência de recursos humanos gerência de crédito e cobrança, coordenação de tecnologia da informação, coordenação de processos e coordenação financeira.
Diretoria de Logística	Decisões de ampliação e outras relacionadas a aspectos logísticos, de nível estratégico. Autonomia sobre os centros gerência de logística, gerência de compras, gerência de armazém e gerência adm. materiais, gerenciamento de frota e compras.
Diretoria Comercial	Decisões de ampliação e outras relacionadas a questões comerciais. Autonomia sobre os centros de coordenação de marketing e adm. comercial, gerência loja matriz e loja 1, coordenação <i>broker</i> e representantes comerciais.
Presidência	Decisões globais sobre a organização, incluindo investimentos, mercados, clientes, produtos, colaboradores, e demais relacionadas aos rumos estratégicos da organização. Nível onde a autonomia é mais ampla, na organização.

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os centros de investimentos estão posicionados no nível estratégico da organização, onde as decisões envolvem acompanhamento do negócio, verificação do comportamento e desempenho dos concorrentes, preferências e tendências dos

clientes, inovações tecnológicas, e desenvolvimento de estratégias para alcançar os objetivos (Jiambalvo, 2009; Atkinson *et al.*, 2000; Padoveze, 2004; Oliveira, 2006).

O nível de autonomia para realização de investimentos concedido a cada gestor depende das funções que lhe são atribuídas. Assim, o nível de autonomia dos diretores é menor do que a autonomia da presidência da empresa.

4.3 Avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade

O desempenho de cada centro de responsabilidade e de seus gestores pode ser avaliado a partir de indicadores financeiros e não financeiros. O desempenho financeiro dos centros de custos é avaliado pela comparação entre o custo realizado e o custo orçado para a área, e com o nível de gasto estimado, devem ser alcançados determinados objetivos e níveis de qualidade. Assim, o desempenho não financeiro pode ser mensurado por indicadores diversos, porém sempre relacionados às operações executadas na área. A título de exemplificação:

- Centro de custos: Coordenação Tecnologia da Informação.
- Indicador de desempenho não financeiro: Tempo médio de atendimento de chamados.

Nos centros de lucro, os gestores respondem pelos orçamentos de receitas e de gastos. O indicador financeiro para esses centros é o lucro realizado comparado com a previsão. Para apuração do resultado dos centros de lucros, alocações de gastos corporativos devem ser realizadas apenas se aqueles valores puderem ser influenciados pelo gestor. Gastos indiretos devem ter sua alocação aos centros de responsabilidade avaliada, para não gerar informação sobre as quais os gestores não tenham autoridade.

Além do indicador financeiro, é importante incluir indicadores de desempenho não financeiros também para os centros de lucros. Como exemplo, poderia ser citado:

- Centro de lucro: Coordenação de Televendas.
- Indicador de desempenho não financeiro: Número de vendas finalizadas.

Nos centros de investimentos, os gestores são responsáveis por receitas, gastos e investimentos em ativos, ou seja, podem decidir sobre ampliar instalações, abrir uma filial e outras decisões de investimentos de menor ou maior montante. Os

indicadores de desempenho financeiros que podem ser empregados nesses centros de responsabilidade são o retorno sobre o investimento (ROI), lucro residual (LR) e valor econômico adicionado (EVA®).

Além dos indicadores mencionados, também é importante incluir indicadores de desempenho não financeiros. Como exemplo:

- Centro de investimento: Diretoria Comercial.
- Indicador de desempenho não financeiro: Percentual de satisfação dos clientes.

Na avaliação de desempenho de um centro de responsabilidade (ou de uma organização) deve ser utilizado um conjunto de indicadores de desempenho, envolvendo aspectos financeiros e também não financeiros, para possibilitar um quadro completo do desempenho.

Os indicadores devem ser desmembrados das diretrizes estratégicas da organização, podendo ser identificados com maior ou menor frequência, dependendo do nível de decisão envolvido. Indicadores para o nível operacional poderão ser mensurados diariamente, indicadores para o nível tático têm medição menos frequente (semanal, quinzenal ou mensal) e indicadores de nível estratégico podem ter medição mensal ou em menor frequência (Jiambalvo, 2009).

Da mesma forma que constatado em estudos anteriores, se a contabilidade por responsabilidade puder ser adotada na empresa, a partir do nível de autonomia que a organização já concede aos gestores, especialmente considerando a definição de indicadores, metas e o monitoramento do alcance desses indicadores, será possível melhorar o atendimento das necessidades dos clientes (Oliveira, 1998, Oliveira & Ávila, 1999), estimulando maior empenho dos responsáveis por cada centro de responsabilidade na redução de custos e aumento de receitas (Soares, 2003), redução do impacto negativo das decisões equivocadas por parte da gerência (Arcuri & Dari-Mattiacci, 2010) e a melhoria do foco da empresa (Gomes & Mandim, 2005).

Após a determinação dos indicadores de desempenho há necessidade de acompanhamento e análise permanente dos resultados de cada área em relação às metas pré-estabelecidas, buscando-se sempre elucidar o porquê das divergências e empregando esforços para corrigir os desvios. Outro ponto importante é o alinhamento entre as expectativas e objetivos dos gestores de cada centro de

responsabilidade, e a alta direção da empresa, conforme evidenciado no estudo de Acemoglu *et al.* (2007). Desta forma a contabilidade por responsabilidade pode atingir seus objetivos e contribuirá com o processo de gestão da empresa, pois a utilização de informações para gestão é facilitada nas organizações que adotam uma estrutura descentralizada, como constataram Hammad *et al.* (2013).

5 Considerações finais

Para atingir os objetivos desta pesquisa, foi identificada e avaliada a delegação de autoridade e responsabilidade aos gestores de cada área de responsabilidade de uma empresa que atua em comércio e serviços, de modo a identificar os centros de responsabilidade, de forma a contribuir como ferramenta de análise para decisão.

Foram identificados centros de custos, lucros e investimentos, de acordo com as atividades desenvolvidas, com o organograma da organização e com a delegação de autonomia aos gestores. A partir da identificação dos centros de responsabilidade, é possível avaliar seu desempenho, a partir de indicadores financeiros e não financeiros, sendo o controle exercido a partir dos indicadores, o que é importante para a orientação de comportamentos, monitoramento e gestão de desempenho de cada centro e aprendizagem contínua, que tende a resultar em melhor uso da informação, menor impacto sobre a empresa no que tange a decisões equivocadas, aumento de clientela, maior motivação para melhoria dos resultados de cada centro de responsabilidade e uma avaliação de desempenho mais efetiva, que permite identificar os resultados de cada departamento (Oliveira, 1998; Oliveira & Ávila, 1999; Soares, 2003; Mandim, 2005; Arcuri & Dari-Mattiacci, 2010; Hammad *et al.*, 2013; Bangchokdee & Mia, 2016).

Na empresa estudada, há delegação de autonomia para a tomada de decisões aos gestores dos diversos escalões, porém, como não está estruturada a contabilidade por responsabilidade, o processo de controle para as áreas descentralizadas se apresenta frágil. A estruturação da contabilidade por responsabilidade pode ser a primeira etapa no sentido de efetivar um processo de controle na organização, que auxiliará na redução dos conflitos de agência e na melhoria do desempenho das áreas e da organização como um todo. Cabe destacar, no entanto, que afóra a descentralização o alto escalão da empresa deve observar a relevância de outros fatores, como a divisão de atividades operacionais,

destacada por Vermeerbergen *et al.* (2016), na implantação deste novo formato estrutural, além de distintas variáveis que sejam peculiaridades aos gestores desta organização.

Finalmente, a adoção de uma estrutura divisionalizada nesta empresa permite segmentar seus resultados, apurando o resultado para cada área de responsabilidade, e avaliar o desempenho de cada gestor da empresa, desde que ele tenha condições e poderes para a tomada de decisões, já que a gestão não pode ficar restrita a resultados globais. É importante conhecer os resultados individuais de cada centro de responsabilidade, buscando sempre a melhoria dos processos e atividades.

O estudo apresentou limitações, principalmente no que tange à validação da estrutura de distribuição dos centros de responsabilidade. Em relação aos indicadores de desempenho, foi realizada apenas uma discussão, sem o propósito de definir indicadores para todos os centros. Além disto, a pesquisa restringiu-se a uma única empresa da região da grande Florianópolis (SC), fazendo com que os dados e a interpretação dos resultados sejam característicos de um comportamento localizado e não podendo ser generalizados.

Recomenda-se, por fim, que estudos futuros prossigam investigando esta temática, sendo recomendada uma pesquisa longitudinal que além de propor uma nova estruturação dos centros de responsabilidade e formas de avaliação de desempenho acompanhe validação, implementação e os resultados alcançados, assim como, investigar de que forma uma mudança como esta é vista pelos gerentes de cada área e pela alta gerência.

Referências

- Acemoglu, D., Aghion, P., Lelarge, C., Van Rennes, J.; & Zilibotti, F. (2007). Technology, Information, and the Decentralization of the Firm. *The Quarterly Journal of Economics*, 122 (4), 1759-1799.
- Ambec, S., & Poitevin, M. (2016). Decision-making in organizations: when to delegate and whom to delegate. *Review of Economic Design*, 20(2), 115-143.
- Arcuri, A., & Dari-Mattiacci, G. (2010). Centralization versus Decentralization as a Risk-Return Trade-Off. *Journal of Law and Economics*, 53(2), 359-378.
- Atkinson, A. A., Young, S., Kaplan, R. S., & Banker, R. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.

- Bangchokdee, S., & Mia, L. (2016). The role of senior managers' use of performance measures in the relationship between decentralization and organizational performance: Evidence from hotels in Thailand. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(2), 129-151.
- Bryman, A. (2004). Social research methods. Oxford university press.
- Chanson, G., & Quélin, B. V. (2013). Decentralization and contracting out: A new pattern for internal and external boundaries of the firm. *European Management Journal*, 31(6), 602-612.
- Dias, B. F., Dal Vesco, D. G., Peres, E. C., de Oliveira, E., & de Lima, K. F. (2017). Preço de transferência por centro de responsabilidade baseado em custos em um escritório de serviços contábeis. *CAP Accounting and Management*, 2017(10).
- Dockner, E. J., & Fruchter, G. E. (2014). Coordinating production and marketing with dynamic transfer prices. *Production and Operations Management*, 23(3), 431-445.
- Doroshenko, A. Y., Somina, V. I., Yarmolenko, V. I., Afanasiev, V. I., & Kurbatov, L. V. (2015). Organizational structure design of controlling investment and innovation processes in the subjects of small entrepreneurship. *Journal of Applied Engineering Science*, 13(4), 251-256.
- Foss, N. J., Lyngsie, J., & Zahra, S. A. (2014). Organizational design correlates of entrepreneurship: The roles of decentralization and formalization for opportunity discovery and realization. *Strategic Organization*, 13(1), 32-60.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2007) Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: LTC.
- Gasparetto, V., & Dornelles, T. S. (2015). Gerenciamento de Processos: Estudo em uma Organização Hospitalar Catarinense. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, 4(2), 57-72.
- Giannini, A. J. H. (2003). A estrutura matricial como instrumento de competitividade – uma aplicação em uma empresa do setor elétrico. Monografia, Curso de Engenharia Mecânica, Departamento de Departamento de Engenharia Térmica e Fluidos, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, Brasil. Disponível: <http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?view=vtls000316873>.
- Gomes, J. S., & Mandim, J. (2005). Descentralização em unidades de negócios: um estudo de caso no setor de confecção. *Revista Universo Contábil*, 1(2), 58-71.
- Hammad, S. A., Jusoh, R., & Ghazali, I. (2013). Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospitals. *International Journal of Accounting and Information Management*, 21(4), 314-330.

- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2010) *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo: Cengage Learning. Tradução de: Robert Brian Taylor.
- Horngrén, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Jiambalvo, J. (2009). *Managerial accounting*. John Wiley & Sons.
- Kaplan, R. S. & Norton, P., 1992, The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, 70 (1), pp. 71–79.
- Kaplan, R. S., Norton & P., 1996, Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, 74 (1), pp. 75–85.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios*. Rio de Janeiro: Campus.
- Maher, M. (2001) *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas.
- Modrak, V., Radu, S. M., & Modrak, J. (2014). Metrics in organizational centralization and decentralization. *Polish Journal of Management Studies*, 10(2).
- Oliveira, D. P. R. (2006) *Estrutura Organizacional: Uma abordagem para resultados e competitividade*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, L. B. D. (1998). *A Descentralização em Unidades de Negócio: um estudo de caso*. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Oliveira, L. B. D., & Ávila, M. G. (1999). Descentralização em unidades de negócio: o caso de uma empresa do setor financeiro. *Revista de Administração Contemporânea*, 3(1), 127-146.
- Padoveze, C. L. (2004) *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas.
- Project Management Institute. (2008) *The Guide to Project Management Body of Knowledge. PMBOK® Guide*, 4th edition.
- Rummler, G. A., & Brache A. P. (1994) *Melhores Desempenhos das Empresas – Uma abordagem Prática para Transformar as Organizações através da reengenharia*. Makron Books.
- Sbragia, R. (1978). Algumas características da estrutura matricial. *Revista de Administração da Universidade de São Paulo*, 13(1).
- Schäfer, J. D., Petri, S. M., Gasparetto, V., & dos Santos Mattos, L. (2015). Preços de transferência: uma análise bibliométrica da literatura internacional. *Internext*, 10(3), 71-85.

- Soares, J. P. (2003) Proposta para aplicação do sistema de áreas de responsabilidade em um supermercado. 47 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- Vermeerbergen, L., Van Hootegem, G., & Benders, J. (2016). Putting a band-aid on a wooden leg: A sociotechnical view on the success of decentralisation attempts to increase job autonomy. *Team Performance Management*, 22(7/8), 383-398.