

# **Divisionalização e contabilidade por responsabilidade em operações comerciais e serviços**

**Rosemeire Aparecida Sbors** (UFSC) - rosemeire.sbors0@gmail.com

**Joice Denise Schäfer** (UFSC) - schaffer.joice@gmail.com

**Valdirene Gasparetto** (UFSC) - valdirene.gasparetto@ufsc.br

## **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 discutir a utilização de indicadores de desempenho para os centros de responsabilidade identificados. A empresa estudada localiza-se na região da Grande Florianópolis (SC). 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 delegada aos gestores.*

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

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## **Divisionalização e contabilidade por responsabilidade em operações comerciais e de serviços**

### **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 discutir a utilização de indicadores de desempenho para os centros de responsabilidade identificados. A empresa estudada localiza-se na região da Grande Florianópolis (SC). 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 delegada aos gestores.

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

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos.

### **1 Introdução**

À medida em que as organizações crescem em porte e complexidade, naturalmente necessitam delegar a tomada de decisão aos gestores das áreas, adotando algum nível de descentralização (JIAMBALVO, 2009). 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 de planejamento e operações são tomadas pela alta administração” (WARREN; REEVE; FESS, 2008, p. 276), 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, diminuindo o tempo de resposta para uma tomada de decisão (WARREN; REEVE; FESS, 2008).

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 como se cada um “fosse uma empresa independente” (RODRIGUES, 2005, p. 14). Nesse sentido, este estudo tem como objetivo discutir a implementação de uma estrutura divisionalizada em centros de responsabilidade em uma empresa comercial e de serviços do 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) discutir a utilização de 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**

Como características das organizações estão a divisão do trabalho, especialização, hierarquia e distribuição de responsabilidades, sendo esta última importante para caracterizar uma empresa como centralizada ou descentralizada (VIVANCOS; CARDOSO, 1999).

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 (MINTZBERG, 1995; CHIAVENATO, 1997). 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 (FIGUEIREDO, 1993; HANSEN; WOWNEN, 2010), assim, normalmente as empresas podem iniciar suas atividades “com uma estrutura centralizada, mas tornam-se descentralizadas à medida que vão crescendo” (MAHER, 2001, p. 695; JIAMBALVO, 2009).

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.

A maioria das empresas não é totalmente centralizada ou descentralizada, havendo graus de descentralização (JIAMBALVO, 2009; GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007; HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997; ATKINSON *et al.*, 2000). Para Atkinson *et al.* (2000), o grau de descentralização reflete a confiança da empresa em seus colaboradores dos níveis tático e operacional, o nível de capacitação dos mesmos e a habilidade destes em fazer as escolhas certas.

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; SUNDEM; STRATTON, 2004).

"Como as organizações descentralizadas delegam responsabilidade decisória a gerentes de níveis inferiores, necessitam de sistemas de contabilidade por responsabilidade" (GARRISON; NOREEN; BREWER, 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 (WU; BOATENG; DRURY, 2007) que auxilia no controle e gerenciamento dos centros de responsabilidade – as áreas descentralizadas das organizações. Horngren, Foster e Datar (1997, p. 134) explicam que "um centro de responsabilidade é uma parte, segmento ou subunidade de uma organização cujo gerente é responsável por um conjunto específico de atividades". 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.

O objetivo dos centros de responsabilidade é de "ajudar a implementar o conjunto de estratégias determinadas pela alta administração da empresa" (MONJANE, 2011, p.15). 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 (HANSEN; MOWEN, 2010, HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997, 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; NOREEN; BREWER, 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; NOREEN; BREWER, 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. A estrutura funcional departamentalizada é a mais conhecida e utilizada pelas empresas (OLIVEIRA, 2006).

Outra visão estrutural da organização é a visão processual, ou de projetos. Davenport (1994, p. 7) define um processo como "uma ordenação específica das atividades de trabalho no tempo e no espaço, com um começo, um fim, e entradas e saídas claramente identificados", enquanto Rummler e Brache (1994, p. 55) apresentam um processo como uma "cadeia de agregação de valores", onde cada etapa deve acrescentar valor às etapas precedentes. 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 partir da visão de processos se identifica todas as etapas até o serviço chegar ao cliente final. Harrington (1993) afirma que em função de os processos fluírem horizontalmente, enquanto a organização normalmente adota uma visão vertical, surgem muitas lacunas, relacionadas à criação de silos verticais em torno dos departamentos. Estes silos geralmente impedem que assuntos interdepartamentais sejam solucionados entre funcionários de níveis inferiores, exigindo a presença dos responsáveis dos silos envolvidos para resolver a questão.

Caso uma organização adote a visão vertical, de departamentos, podem ser gerados conflitos e demora na resposta ao cliente, porque as decisões tomadas em um departamento influenciam o processo e trazem consequências para os outros departamentos. Por isso é importante que os gestores estejam alinhados e sejam responsáveis por acompanhar e verificar como os processos estão sendo executados, para que o produto ou serviço que está sendo prestado dentro de seus centros de responsabilidade não gere dificuldades aos fornecedores e clientes internos, na organização.

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.

A estrutura que compreende tanto a visão horizontal quanto vertical da organização é conhecida como estrutura matricial (PMI, 2008), que pode ser fraca, forte ou balanceada. As matrizes fracas mantêm muitas das características de uma organização funcional e o papel do gerente de processos é mais parecido com a de um coordenador ou facilitador. As matrizes fortes possuem muitas das características da organização horizontal e podem ter gerentes de processos em tempo integral com autoridade considerável, e pessoal administrativo. A organização matricial balanceada reconhece a necessidade de um gerente de processos, mas não fornece a ele autoridade total sobre o processo e sobre seu funcionamento (PMI, 2008).

Sbragia (1978) investigou três instituições brasileiras de pesquisa e desenvolvimento industrial que se utilizavam da estrutura matricial. Por meio de entrevistas, constatou que esta configuração organizacional permite que as entidades possam utilizar, simultaneamente, os benefícios da estrutura funcional, como a eficiência no uso de recursos, capacitação técnica especializada e progresso técnico do especialista, e da estrutura de projetos, como a sensibilidade ao ambiente externo, a coordenação sobre o produto e o desenvolvimento de gerentes de projeto.

Giannini (2003) demonstrou que a estrutura organizacional matricial pode servir de base para implantação de um sistema de gestão capaz de agilizar as ações das empresas. O estudo

apontou 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.

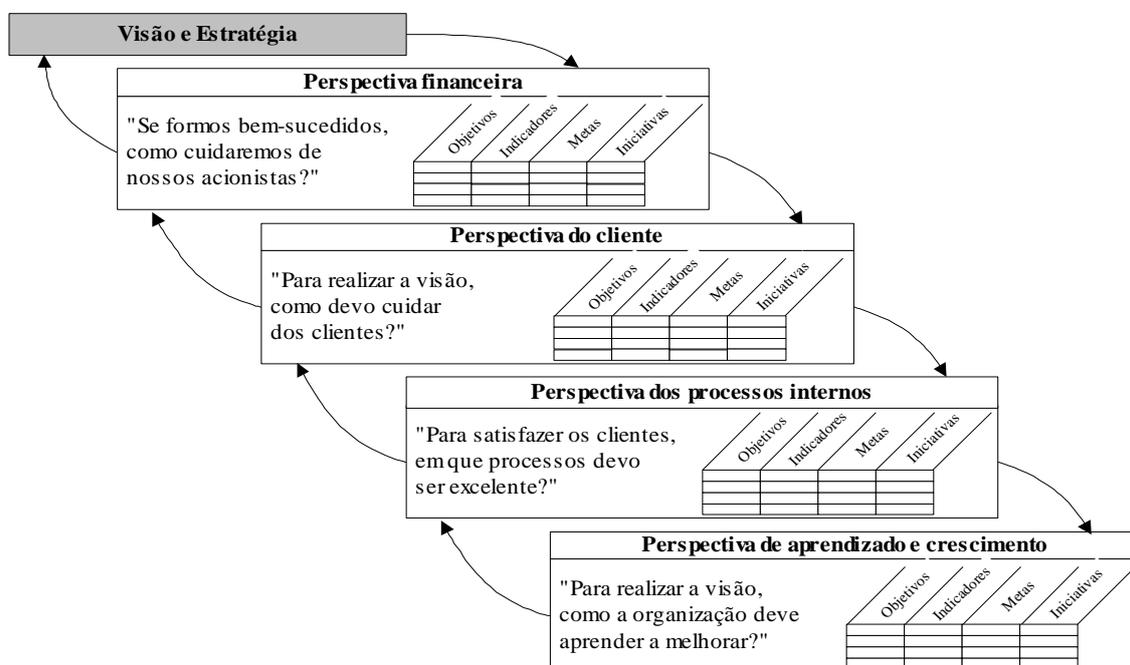
Deste modo, ambas as abordagens são necessárias e complementares, e dado que normalmente as responsabilidades são delegadas a partir das áreas definidas no organograma, a mudança de paradigma para uma visão completa de processos poderia ser difícil na prática, em muitas organizações, assim, a divisionalização 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).

## 2.4 Avaliação de desempenho das unidades descentralizadas

A descentralização leva à necessidade de avaliação dessas unidades e dos seus gestores (JIAMBALVO, 2009). 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".

Em relação aos modelos que propõem indicadores financeiros e não financeiros, uma abordagem popular de avaliação é o *balanced scorecard* (BSC). Este sistema de avaliação de desempenho 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 do aprendizado e crescimento. Na visão de Kaplan e Norton (1992), o *balanced scorecard* coloca no centro a estratégia e não os controles.

A Figura 1 representa a visão de Kaplan e Norton (2001) sobre o *balanced scorecard*, nas quatro perspectivas originalmente propostas pelos autores.



Fonte: Kaplan e Norton (2001, p. 89).

Figura 1 - Arquitetura do *Balanced Scorecard*.

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; NOREEN; BREWER, 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; NOREEN; BREWER, 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; NOREEN; BREWER, 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.

## 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 contribuiu 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), Os autores 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 Ghozali (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.

### **3 Procedimentos metodológicos**

Em função de que, neste trabalho, partiu-se da teoria para a sugestão de melhorias em uma organização, e de que não houve generalização dos resultados, a lógica da pesquisa se caracteriza como dedutiva (BRYMAN, 2004).

Quanto à natureza dos objetivos, a pesquisa utilizou-se do enfoque exploratório e descritivo. Descritivo, pois conforme Cervo, Bervian e Silva (2007, p. 61), "a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los" e exploratória, porque tem como finalidade proporcionar maior familiaridade com o problema, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (GIL, 1996).

Para a realização da pesquisa, utilizou-se estudo de caso, definido por Martins e Lintz (2007, p. 23) como "uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente", enquanto a abordagem do problema possui caráter qualitativo, pois descreve a complexidade do problema e possibilita um maior nível de profundidade (RICHARDSON, 1985).

Para o embasamento teórico utilizou-se de pesquisa bibliográfica, que de acordo com Martins e Lintz (2007) tem como base referências teóricas publicadas em livros, artigos, teses, monografias e anais de eventos.

Os dados foram coletados na organização pesquisada principalmente por meio de pesquisa documental e observação não participante, a partir da análise da estrutura e processos existentes na empresa, além de entrevista semiestruturada com os gestores. Na observação não participante o pesquisador afigura-se, somente, como um espectador atento a um grupo observado, sendo guiado pelos objetivos da pesquisa e procurando registrar o máximo de ocorrências que convém ao seu trabalho (RICHARDSON, 1985). Assim, tendo em vista que não houve qualquer tipo de interferência dos pesquisadores nas atividades desenvolvidas pela organização no seu dia a dia, fica configurada a observação não participante.

A partir do organograma da empresa foi possível identificar as unidades de negócio, e essa análise também identificou os gestores de cada área. Daí 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.

O estudo apresentou limitações, principalmente no que tange a validação, por parte dos gestores da empresa, do modelo proposto 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. 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.

### **4 Resultados da pesquisa**

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

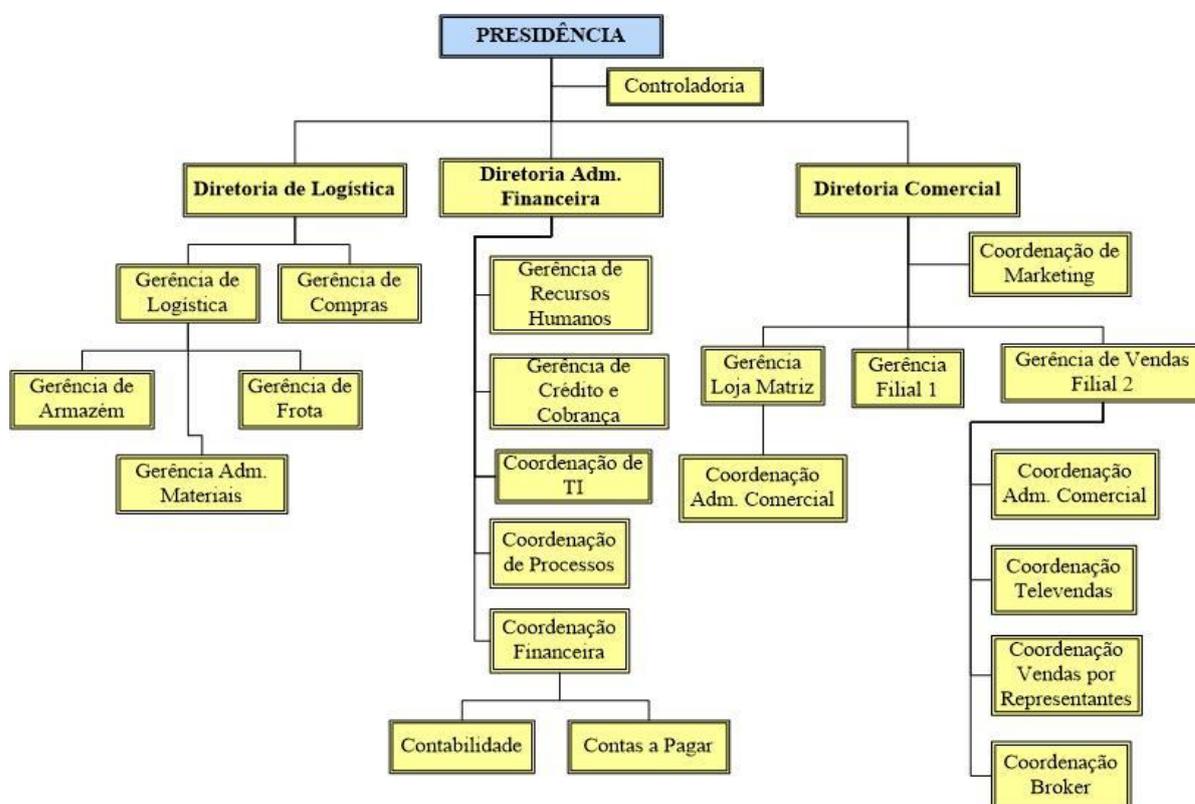
1951. A empresa atua no comércio varejista e atacadista e também presta serviços de representação comercial para uma indústria de ferramentas elétricas e uma de utilitários termoeletrônicos. Conta com 205 colaboradores internos e 39 representantes comerciais.

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.



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Figura 2 - Organograma da empresa.

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.

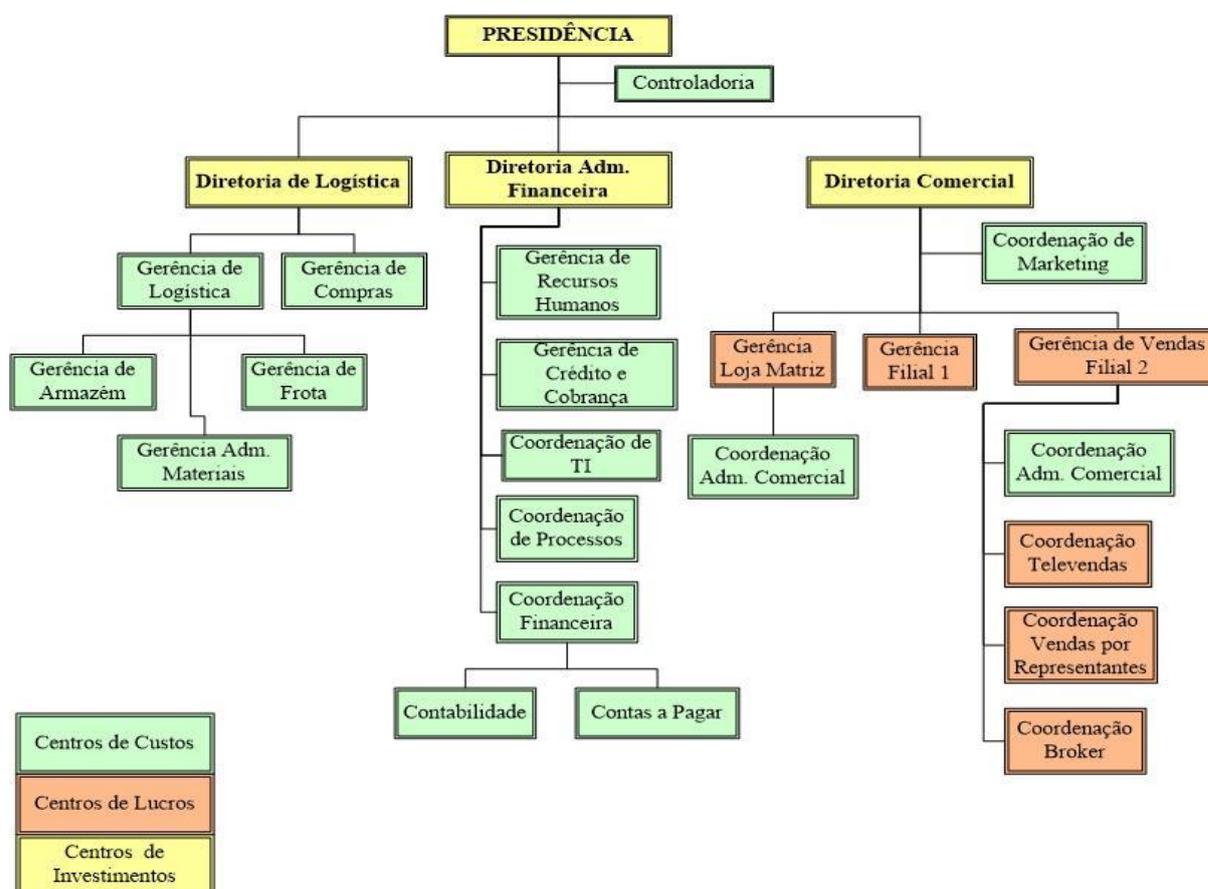
Na busca por excelência, em 2013 iniciou a implantação de um novo sistema de informação e gestão, substituindo o ERP (*enterprise resource planning*) que utilizava por outro mais moderno, capaz de fornecer informações gerenciais. O orçamento elaborado pela empresa tem como objetivo o planejamento e controle 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 a partir da delegação de autonomia aos gestores.

A partir dos conceitos da contabilidade por responsabilidade, as áreas descentralizadas do organograma foram classificadas em centros de custos, lucros e investimentos. Não se identificou centros de receitas na empresa analisada. A Figura 3 mostra a distribuição dos centros de responsabilidade com base no nível de autonomia que foi delegada à área e às operações que são executadas.



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Figura 3 - Divisão organograma por tipo de centros de responsabilidade.

O Quadro 1 apresenta os centros de custos identificados na empresa. Em termos de recursos, os gestores dessas áreas têm responsabilidade por um orçamento de gastos.

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 fretieiros.
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).

Quadro 1 – Centros de custos da empresa.

O Quadro 2 apresenta os centros de lucros identificados na empresa. Em termos de recursos, os gestores dessas áreas têm responsabilidade por um orçamento de receitas e gastos, e também pelo lucro.

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).

Quadro 2 – Centros de lucros da empresa.

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; LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009).

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

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).

Quadro 3 – Centros de investimentos da empresa.

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; LUNKES; SCHNORRENBURGER, 2009; 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 tem 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 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, Jusoh e Ghozali (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.

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.

Finalmente, a proposta de uma estrutura divisionalizada à 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.

## Referências

- ACEMOGLU, Daron; AGHION, Philippe; LELARGE, Claire; VAN RENNEN, John; ZILIBOTTI, Fabrizio. Technology, Information, and the Decentralization of the Firm. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 122, n. 4, p. 1759-1799, 2007.
- ARCURI, Alessandra; DARI-MATTIACCI, Giuseppe. Centralization versus Decentralization as a Risk-Return Trade-Off. **Journal of Law and Economics**, v. 53, n. 2, p. 359-378, 2010.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRYMAN, Alan. Social research methods. Oxford: Oxford University Press, 2004.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 5.<sup>a</sup> edição, São Paulo: Ed. Makron Books, 1997, 919p.
- DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos: Como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 391 p.
- FIGUEIREDO, Sandra. **CENTROS DE RESPONSABILIDADE E PREÇO DE TRANSFERÊNCIA**. In: **I ENCONTRO NORDESTINO DE CONTABILIDADE**, 1. 1993, Recife. **Artigo**. Recife: Encontro Nordeste de Contabilidade, 1993. p. 1 - 15.  
Disponível em:  
<[http://www.isesonline.com.br/downloads/sandra/artigos/CENTROS\\_DE\\_RESPONSABILIDADE\\_E\\_PRECO\\_DE\\_TRANSFERENCIA.pdf](http://www.isesonline.com.br/downloads/sandra/artigos/CENTROS_DE_RESPONSABILIDADE_E_PRECO_DE_TRANSFERENCIA.pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2014.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIANNINI, Agenor José Henriques. **A estrutura matricial como instrumento de competitividade – uma aplicação em uma empresa do setor elétrico**. 2003. 104 f. Monografia - Curso de Engenharia Mecânica, Departamento de Departamento de Engenharia Térmica e Fluidos, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2003. Cap. 2. Disponível

em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br/document/?view=vtls000316873>>. Acesso em: 04 maio 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GOMES, Josir Simeone; MANDIM, João. DESCENTRALIZAÇÃO EM UNIDADES DE NEGÓCIOS: **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 1, n. 2, p.58-71, maio 2005.

Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/87>>. Acesso em: 27 fev. 2014.

HAMMAD, Salah A.; JUSOH, Ruzita; GHOZALI, Imam. Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospitals. **International Journal of Accounting and Information Management**, v. 21, n. 4, p. 314-330, 2013.

HANSEN, Don R.; MOWEN, MaryanneM. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2010. Tradução de: Robert Brian Taylor.

HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando Processos Empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, SrikantM. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 1997.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Balanced Scorecard* - Indicadores que Impulsionam o Desempenho, 1992 in HARVARD BUSINESS REVIEW. **Medindo o desempenho empresarial** - Measuring Corporate Performance. Rio de Janeiro (RJ): Campus, 2000. 205p. ISBN 8535206043.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Utilizando o *Balanced Scorecard* como sistema gerencial estratégico, 1996 in HARVARD BUSINESS REVIEW. **Medindo o desempenho empresarial** Measuring Corporate Performance. Rio de Janeiro (RJ): Campus, 2000. 205p. ISBN 8535206043.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes** – estruturas em cinco configurações. São Paulo: Ed. Atlas, 1995, 304 p.

MONJANE, Daniel André Bucuane. **UTILIZAÇÃO DO PREÇO DE TRANSFERÊNCIA COMO MEDIDA DE DESEMPENHO DOS GRUPOS DE EMPRESA EM MOÇAMBIQUE E OS SEUS GESTORES: O caso da British American Tobacco Mozambique**. 2011. 84 f. Monografia (Especialização) - Curso de Economia, Universidade

Eduardo Mondlane, Maputo, 2011. Disponível em:

<[http://www.saber.ac.mz/bitstream/10857/3829/1/TFC Final PDF.pdf](http://www.saber.ac.mz/bitstream/10857/3829/1/TFC%20Final%20PDF.pdf)>. Acesso em: 01 mar. 2014.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estrutura Organizacional: Uma abordagem para resultados e competitividade**. São Paulo: Atlas S.A, 2006.

OLIVEIRA, Lucia Barbosa de. **A Descentralização em Unidades de Negócio: um estudo de caso**. 152 f. Universidade Federal do Rio de Janeiro. COPPEAD, 1998.

OLIVEIRA, Lucia Barbosa de; ÁVILA. Marcos, Gonçalves. Descentralização em Unidades de Negócio: o Caso de uma Empresa do Setor Financeiro. RAC, v. 3, n 1, p. 127-146, Jan/Abr. 1999 Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65551999000100008&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65551999000100008&script=sci_arttext)>. Acesso em 02 mar: 2014

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2004.

PMI, Project Management Institute. The Guide to Project Management Body of Knowledge. **PMBOK® Guide**, 4th edition. Project Management Institute, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985

RODRIGUES, Rita de Cassia F. Contabilidade por responsabilidade: apurando resultados financeiros na agroindústria. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Anais... Florianópolis.

RUMMLER, Geary A., BRACHE Alan P.; **Melhores Desempenhos das Empresas – Uma abordagem Prática para Transformar as Organizações através da reengenharia**, Editora Makron Books, SP, 1994

SBRAGIA, Roberto. Algumas características da Estrutura Matricial. **Revista de Administração**, v. 13, n. 1, p. 45-66. Jan./Mar. 1978.

SOARES, Jean Pierri. **PROPOSTA PARA APLICAÇÃO DO SISTEMA DE ÁREAS DE RESPONSABILIDADE EM UM SUPERMERCADO**. 2003. 47 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

VIVANCOS, Adriano G. CARDOSO, Francisco F. **A implantação de Sistemas de Gestão da Qualidade e a descentralização do poder em empresas construtoras**. In: XIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 1999. *Anais...* Rio de Janeiro.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WU, J.; BOATENG, A.; DRURY, C. An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. **The International Journal of Accounting**.v.42 n. 2, p.171–185, 2007.