



Contabilidade,
Gestão e
Governança

Controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: empresas do setor de serviços - o caso da SPOLETO

Management control in internationalized companies on the service sector: the case of SPOLETO

Mauro Silva Florentino¹, Josir Simeone Gomes²

RESUMO

O objetivo deste estudo é verificar quais as mudanças ocorridas no controle gerencial de uma empresa de serviços em face do processo de internacionalização de suas operações. Entrevista e aplicação de questionários foram utilizadas objetivando a coletar dados para análise do processo de internacionalização específico da SPOLETO. A orientação desta pesquisa foi norteada pela premissa de que, conforme o aumento do escopo geográfico das operações de uma organização maior a complexidade administrativa para os controles efetivos das operações, determinando a adoção de novos e mais sofisticados sistemas de controle. Foi empregado o método de estudo de caso, como estratégia de pesquisa por sua melhor adequação para a coleta e análise das provas empíricas desejadas e assim permitir a investigação e a preservação das características e significados dos eventos da vida real. As evidências coletadas junto ao entrevistado e os questionários respondidos indicam que não houve total adaptação dos sistemas de controle gerencial, ao novo contexto de maneira que, sua sofisticação, pode não ocorrer. À luz desses resultados, é possível verificar a necessidade de considerar variáveis contextuais e organizacionais, em conjunto com habituais medidas financeiras para que possa atender aos interesses dos diversos *stakeholders* da organização com eficiência e eficácia.

Palavras-chave: Controle Gerencial; Internacionalização; Setor de Serviços.

ABSTRACT

This study finds that changes in management control of a service company notwithstanding the internationalization in yours operations. Interview and application of questionnaires were used aiming to collect data for analysis of the internationalization of specific SPOLETO. The orientation of this research was guided by the premise that, as increasing the geographic scope of operations of an organization greater administrative complexity for the effective control of operations, determining the adoption of new and more sophisticated control systems. Was used the case study method as a strategy to search for the best fitness for the collection and analysis of empirical evidence and thus want to allow research and preservation of the characteristics and meanings of the events of real life. Evidence collected from the interview and answered the questionnaires indicate that there was no total adaptation of management control systems to the new environment so that their sophistication, cannot occur. In light of these results it is possible to verify the need to consider organizational and contextual variables, together with standard financial measures to enable it to meet the interests of various stakeholders with the organization's efficiency and effectiveness.

Key-words: Management Control; Internationalization; Service Sector

¹ Mestrado Ciências Contábeis - UERJ. E-mail: mauro.florentino@yahoo.com.br

² Mestrado Ciências Contábeis - UERJ. E-mail: josirgomes@superig.com.br

1 INTRODUÇÃO

As premissas que orientaram a pesquisa foram que na medida em que se aumenta o escopo geográfico das operações de uma empresa, a complexidade administrativa também cresce, obrigando a adoção sistemas de controle mais sofisticados. Este processo torna-se mais controlado dada a necessidade de ampliação do escopo do controle sobre os recursos humanos e financeiros alocados externamente para as organizações que tenham realizados investimentos em outros países. As características culturais de vários países não coadunam com um sistema de controle único haja vista, a necessidade do estabelecimento em seus controles adicionais para suportar a nova conjuntura dos negócios. Tais premissas, encontram base no aforismo de Dymont (1987), segundo o qual, a gestão de uma organização globalizada deverá diferir de forma significativa de uma empresa doméstica ou mesmo, de uma multinacional, isto porque a forma do sistema de controle gerencial se adequará a uma estratégia global.

Por outro lado, é notório que nas últimas décadas as operações de serviços tenham tido uma expressiva participação na economia dos países e no próprio comércio internacional. No entanto, o controle gerencial de empresas do setor de serviços possui desafios singulares, diferentes em muitos aspectos daqueles encontrados na área de manufatura. Deste modo, conforme salientaram Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p.42), “compreender a natureza dos serviços e identificar as suas características diferenciadoras é primordial na gerência deste tipo de organização”.

A maior parte dos sistemas de contabilidade de gestão utilizados foi instituída em condições muito díspares daquelas que observamos atualmente (Gomes,1977). Técnicas contábeis usadas atualmente – sistemas de custos por absorção, orçamentos flexíveis – foram desenvolvidas em um contexto social de condições constantes, com pressão competitiva reduzida, em estruturas centralizadas, com uma produção padronizada de artigos com um ciclo de vida e um elevado componente de mão-de-obra e gastos de fabricação. A contabilidade de gestão se desenvolveu para ser aplicada em organizações industriais, basicamente enfatizando o controle de custos da produção.

Contudo, à luz das mudanças ocorridas nos últimos anos levam as organizações a uma conjuntura social mais aberta, universal e dinâmica onde a concorrência se intensifica com mutação constante e acelerada, o que inevitavelmente, trouxe profundas conseqüências sobre os sistemas de controle geren-

cial. Para Otley (1994), as fundamentais mudanças ambientais foram:

- O aumento da incerteza;
- O porte das organizações;
- A concentração e alianças e
- O declínio da manufatura.

Diante destas considerações, percebe-se, que um sistema de controle gerencial estará sujeito a adaptações ou modificações quando uma organização empresarial resolve internacionalizar suas atividades, especialmente, quando se trata de empresa do setor de serviços, uma vez, que neste caso a produção é de bens com características intangíveis que requerem a presença do cliente no processo.

Gomes (1999), aponta que as variáveis-chaves de controle no novo contexto passam a ser a flexibilidade, a eliminação dos níveis hierárquicos intermediários, a aderência dos sistemas de contabilidade de gestão à cultura, estrutura, estratégia organizacional e contexto social, e a rapidez de resposta às mudanças. As características desejadas de um sistema de contabilidade de gestão passam a ser: estar orientado para o longo prazo, atribuir maior ênfase a dados futuros, a larga utilização de medidas não financeiras, o uso intensivo de benchmarking interno e externo, e fazer face à ambigüidade das decisões estratégicas.

Torna-se necessário, enfim, a adoção de uma perspectiva mais ampla de controle, na qual o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos, que tratam de motivar, orientar e influir para que o comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos a longo prazo dos membros da organização. Nesta perspectiva, o controle não é realizado apenas pela gerência, mas também, por todas e cada uma das pessoas que fazem parte da organização; é realizado permanentemente, e não apenas *a posteriori*; não se limita apenas aos aspectos técnicos de seu desenho, mas se adequa, tanto à cultura da organização, como às pessoas que fazem parte dela; e não se centra exclusivamente no resultado, mas é utilizado de forma flexível, considerando o processo de controle como um instrumento orientado ao aperfeiçoamento contínuo das pessoas e dos próprios processos.

Dentro deste contexto, o presente estudo se propõe a verificar o impacto provocado pelo processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de uma empresa de serviços brasileira, a SPOLETO.

A escolha da SPOLETO deu-se, por se tratar de uma empresa oriunda de uma relação de amizade de longa data que, após a dissolução desta sociedade, proporcionou seu crescimento no mercado na-

cional através de franquias, possibilitando a criação de novas unidades no exterior, pois um de seus franqueados, na época, era uma empresa estrangeira que levou a marca SPOLETO para seu país de origem.

De modo mais específico, pretende-se atingir os seguintes objetivos; analisando as possíveis modificações nos sistemas de controle gerencial em decorrência do processo de internacionalização da empresa pesquisada e explorando a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle gerencial da empresa pesquisada e a literatura sobre controle gerencial.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O processo de controle gerencial, para Gomes (1983), é aquele que permite um efeito aprendido de forma que a organização venha corrigir seus erros e avigorar seus pontos fortes na busca de seus objetivos. Para Anthony (2006), controle gerencial é o processo através do qual os administradores se certificam que os recursos sejam obtidos e aplicados de forma eficaz e eficiente na consecução dos objetivos da organização. Dentro desta perspectiva, Anthony propõe um modelo pragmático do processo de controle, desenvolvido a partir do estudo da estrutura organizacional e fortemente baseado no conceito de centros de responsabilidade e na avaliação de desempenho.

Pressupondo-se, a existência de diferentes níveis de decisão, o objetivo do sistema de controle gerencial é o *goal congruence*, ou seja, fazer com que os objetivos das pessoas coincidam com os objetivos da organização. No entanto, não considera o sistema de valores das pessoas, quando assume que os elementos aceitam a necessidade de controle, como se fossem compelidos por uma motivação racional.

Com vistas a alcançar estes objetivos, a administração se assegura de obter a informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização. Conforme, Gomes e Amat (1999), o processo de controle precisa obter informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. Esta informação pode fazer referência à evolução do contexto social global, à evolução do setor e à evolução da própria organização. De posse da informação relevante, coletada e selecionada pelo sistema de informações, é possível a tomada de decisões – tentar antecipar o que pode acontecer, – avaliar o comportamento de cada responsável e analisar o que efetivamente ocorreu.

Ao formular este plano de referência, Anthony também pretendeu distinguir o processo de controle

gerencial do processo de planejamento estratégico e do controle operacional existente nas organizações. Deste modo, no planejamento estratégico o controle gerencial deve buscar os objetivos da organização e as orientações para alcançá-lo, enquanto para o controle operacional deve fornecer parâmetros que certifiquem se as tarefas estão sendo conduzidas eficaz e eficientemente.

Para estes autores, o controle pode ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu contexto social; na segunda, trata-se de assegurar que toda a organização se orienta conjuntamente na direção dos objetivos da administração.

Ainda, segundo estes autores, o controle organizacional, por outro lado, refere-se ao desenho de instrumentos e ao exercício de ações que estejam direcionadas a influenciar no comportamento das pessoas que fazem parte da organização para que atuem de acordo com os objetivos da administração. Os instrumentos e ações de controle, por sua vez, sofrem a influência de diversos aspectos que, quase sempre, não estão precisamente desenhados e determinados pela administração, tais como a cultura organizacional, o contexto social, entre outros. Tais influências devem ser consideradas quando se busca compreender o comportamento individual e organizacional.

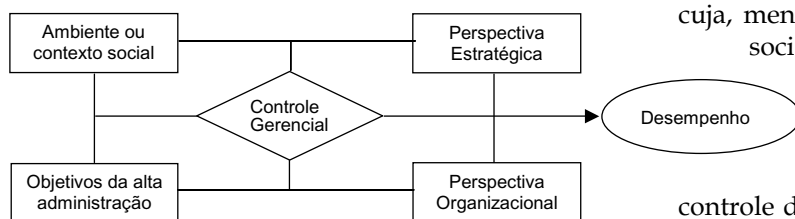
Ao invés de estabelecer classificações e níveis de decisões, Lorange e Morton (1974) preferem enfatizar o caráter orgânico do controle gerencial, atendendo para sua necessidade de adaptações e conformações a imposições ambientais externas e internas, isto é, para o fato das características ambientais condicionarem as características organizacionais. Neste caso, o processo de controle gerencial é dividido entre o processo de identificação da variável de controle, o processo esquemático de direção de curto prazo e o processo de acompanhamento de desempenho de curto prazo.

Já para Flamholtz (1979), o controle gerencial é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Nesta abordagem, a motivação de indivíduos ou grupos é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma compatível com os objetivos da organização.

A preferência por um ou outro sistema de controle deverá decorrer, portanto, das características da organização e do contexto social. Dentre as ca-

racterísticas organizacionais, consideram-se as mais determinantes a sua dimensão, a relação de propriedade, a cultura, o estilo dos gerentes e as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização da atividade. Quanto ao contexto social, as características mais importantes são o grau de dinamismo e a concorrência.

Durante as décadas de 80 e 90, nota-se um maior interesse em entender a relação existente entre o contexto social e organizacional e os sistemas de controle gerencial. “a premissa básica é a de que há importantes ligações entre o ambiente, a estratégia, a estrutura organizacional e o controle gerencial e que um ajuste congruente destas variáveis é essencial para o desempenho” Macintosh (1994, p.87). Fundamentado nesta concepção, o controle gerencial passa a ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu ambiente ou contexto social; na segunda, trata-se de assegurar que toda organização se oriente conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da alta administração. Sendo que ambas as perspectivas devem ser direcionadas para o desempenho, conforme sintetizado na representação a seguir:



Adaptado de Macintosh (1994, cap.6, p. 87-109)

Macintosh (1994), argumenta que as organizações atuam sobre seu ambiente por meio do planejamento estratégico, ao invés de simplesmente adaptar-se ao mesmo. Logo, a estratégia deve ser um plano para indicar como uma empresa pretende competir em seu ambiente, incluindo as formas de coordenação e controle necessários para implementar o plano. Sob a perspectiva estratégica, Atkinson (1998), assevera que há a necessidade da contabilidade e o controle gerencial se articularem com as opções estratégicas adotadas pelas empresas de forma que se tornem colaboradores importantes, visando o sucesso da organização. Desta forma, as medidas de desempenho estratégico devem proporcionar ações que estejam norteadas para manutenção e melhoria contínua da posição competitiva da organização.

Desta forma, o que irá definir a adoção de um sistema de controle será a perspectiva organizacio-

nal e a perspectiva estratégica, sendo que a dimensão da organização, as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização das atividades compreendem características da organização; enquanto o ambiente externo, o grau de dinamismo do mercado e a concorrência moldam o contexto social.

Nota-se, então que através destas várias abordagens, o número de variáveis determinantes do sistema de controle gerencial a ser utilizado por uma organização é grande, de forma que Gomes e Salas (1999), sugerem distintos tipos de controle com base na dimensão da organização (pequena ou grande), no contexto social (local ou internacional), na estrutura (centralizada ou descentralizada) e na formalização do sistema (limitada ou elevada). A tipologia de controle é representada da seguinte forma:

	Contexto local	Contexto internacional	
Pequeno porte	Familiar	<i>Ad-hoc</i>	Limitada formalização
Grande porte	Burocrático	Por resultados	Elevada formalização
	Centralizada	Descentralizada	

Adaptado de Gomes e Salas (1999, p.56)

O controle familiar é utilizado em empresas cuja, menor dimensão ou estabilidade do contexto social permitam um controle mais informal, com ênfase nas relações pessoais.

A limitada descentralização, que é uma característica desta forma de controle, reduz a necessidade dos mesmos. O controle de gestão está fundamentado na utilização de mecanismos de controle informais, na liderança do gerente (que pode ser o proprietário), na centralização das decisões, na delegação de autoridade baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança. Assim, os estilos de liderança podem variar desde os extremamente centralizadores, até os que trabalham em equipe, mas sempre dirigindo a empresa com orientação para os resultados. Este tipo de controle encontra limitações quando a empresa se volta para um ambiente de maior competição, aumenta sua dimensão ou surgem ameaças à figura do líder. Seu maior risco é a lealdade ao líder, sobrepujar os requerimentos de eficácia e inovação necessários aos tempos atuais.

O controle burocrático é comum de ser encontrado em ambientes estáveis e pouco competitivos. Baseia-se, em regras e normas rígidas, com predomínio de medidas financeiras, com uma forte estrutura funcional, com limitado grau de autonomia. Como consequência, tende a gerar e manter uma cultura

organizacional avessa à mudança. É próprio da administração pública.

O controle por resultados é amplamente utilizado em contextos sociais muito competitivos e é intimamente baseado em controles financeiros. Nas organizações deste tipo é feita a opção pela descentralização através do desenvolvimento de centros de responsabilidade, que são avaliados com base nos resultados apresentados, aumentando o grau de autonomia, responsabilidade e discricionariedade e, portanto, a necessidade de controle. Associado a empresa de grande porte, o controle se obriga à formalização dos procedimentos bem como, a utilização de técnicas padronizadas com vistas a facilitar o controle. Da mesma forma, que o controle burocrático este tipo de controle dá grande ênfase ao controle financeiro, entretanto, neste caso, ele é mais abrangente e não se limita aos registros contábeis. Isto, se explica pelo tipo de cultura existente nestas organizações, mais profissionais. Os sistemas de controle utilizados encontram-se fortemente baseados na estratégia traçada pelos responsáveis pelos centros, nas diretrizes emanadas da alta direção e nos incentivos ligados aos resultados alcançados pelos centros.

Por conseguinte, o controle *ad-hoc* baseia-se na utilização de instrumentos não formais que promovam o autocontrole. Por ser adequado a ambientes dinâmicos e complexos, o controle *ad-hoc* se vale de estruturas descentralizadas; apesar de se utilizar medidas financeiras, estas organizações realizam atividades que dificultam a formalização dos procedimentos e de comportamentos por não possuírem características repetitivas e cujos fatores críticos não são de caráter financeiro. Exemplos podem ser encontrados nas empresas de alta tecnologia, centros de pesquisa e desenvolvimento ou departamentos de marketing.

Faz-se necessário, observar que, não obstante esta distinção pode-se encontrar em muitas organizações sistemas de controle gerencial com características de mais de um dos tipos de controle apresentados anteriormente. Por exemplo, uma empresa com vários departamentos controlados de formas diferentes, ou seja, burocráticos (departamento contábil e jurídico), familiares (no caso de gestão centralizadora), por resultados (departamento de vendas) e *ad-hoc* (departamentos de P&D).

O processo de internacionalização

São necessárias algumas abordagens sobre várias linhas de pensamento para que se possa discutir sobre internacionalização de empresas. Tais fundamentações são originadas tanto da administração, quanto da economia. Enquanto, do ponto de vista

econômico se desenvolveram as teorias do comércio internacional e a visão macro do processo de internacionalização, no âmbito da administração foi dado um enfoque alternativo ao propor explicações sobre processo que uma empresa ingressa no mercado internacional e a influência de atitudes, percepções e expectativas dos seus executivos, conhecidos como enfoque comportamental.

No que se refere à classificação das empresas internacionalizadas, normalmente, são apresentados os seguintes tipos, conforme Bartlett e Ghoshal, 1992; Canals, 1994; Dymont, 1987):

Empresa exportadora – Fase inicial do processo de internacionalização, sendo que as unidades operacionais ficam, normalmente, no país de origem.

Empresa multinacional – Pretende explorar as vantagens competitivas importantes domesticamente diversificando atividades em outros países. O objetivo da empresa multinacional seria a reprodução quase exata da empresa matriz em cada uma das filiais no exterior, criando forte presença local através de sensibilidade e receptividade às diferenças nacionais;

Empresa global – O modelo multinacional demonstrou alguns problemas e no final dos anos 70 houve uma tendência oposta, na qual a empresa adotava estratégias coordenadas com todos os países onde operava. Desta forma, o objetivo é adquirir vantagem competitiva em termos de custos e receitas através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas devem se concentrar em um ou poucos países.

Empresa transnacional – É a empresa que combina adequadamente uma máxima eficiência econômica, uma máxima capacidade de responder a mercados locais e uma flexibilidade para transmitir as experiências que surgem em alguns países para toda a organização. A empresa transnacional “busca eficiência, não pela eficiência em si, mas como meio de alcançar competitividade global” (Bartlett e Ghoshal, 1992, p.85). Sendo assim, a receptividade local e as inovações são vistas como resultado do processo de aprendizado que engloba todos os envolvidos na organização.

Enfoque econômico

Esta corrente de pensamento do processo de internacionalização de empresas é fundamentada, principalmente, no conceito de custo de transação enunciado por Williamson (1975). As duas principais teorias de internacionalização proveniente do enfoque econômico são a “teoria da internalização” e o “paradigma eclético da produção internacional”.

A teoria da internalização estuda a internacionalização sob a ótica de se deve ou não internalizar as atividades da empresa. Sendo assim, esta teoria seria a teoria de custos de transação aplicada aos negócios internacionais, pois visa, analisar qual o modo de entrada em outro país minimiza os custos de transação da empresa. De acordo com Fina e Rugman (1996, p.200), “os teóricos da internalização sugerem que o investimento direto no exterior ocorre quando os benefícios da internalização superam os custos”. Deste modo, a teoria da internalização considera que as falhas de mercado, tais como: custos de informação, oportunismo e especificação de ativos, criam as condições que levariam uma empresa multinacional a utilizar o investimento direto como modo de entrada em um mercado externo, ou seja, internalizaria sua atividade no mercado externo.

Partindo de princípios de economia, do conceito de custo de transação e da teoria da internalização, Dunning (1988), fez surgir o paradigma eclético da produção internacional. Trata-se de um modelo conceitual para internacionalização que pretende explicar a amplitude, forma e padrão da produção internacional, com base em três tipos de vantagens: (1) as vantagens específicas da propriedade das firmas relativas à produção no exterior; (2) a propensão a internalizar mercados e (3) a atratividade da localização da produção no exterior.

Estes três elementos (propriedade, internalização e localização) seriam fundamentais em cada decisão de produção de uma empresa atuando nos mercados internacionais através da produção no exterior. Dunning (1988), considerou ainda, a necessidade de integração das teorias econômica e comportamental da firma para melhor entendimento da firma multinacional, em especial deveria se identificar e avaliar padrões sistemáticos de tais comportamentos.

Enfoque Comportamental

A principal escola desta corrente é a nórdica, especialmente da Universidade de Uppsala, que desenvolveu o modelo de Uppsala. Para este modelo, a internacionalização é um processo de ajustes incrementais às condições variáveis da empresa e do seu ambiente, apresentando os seguintes estágios de envolvimento internacional:

Estágio 1 – não existência de atividades regulares de exportação;

Estágio 2 – exportação feita através de representantes independentes;

Estágio 3 – estabelecimento de uma subsidiária de venda no exterior;

Estágio 4 – unidades de operações no exterior (produção, por exemplo).

De acordo com Johanson e Vahlne (1990, p.13), “essa seqüência de estágios indica o comprometimento crescente de recursos com o mercado. Ela indica, ainda, as atividades correntes (operações) que se diferenciam em razão da experiência acumulada”.

Observou-se através das pesquisas que originaram este modelo, um desenvolvimento das operações internacionais através de passos pequenos até a realização de maiores investimentos em produção no exterior. Deste modo, uma empresa começa exportar para um país através de representantes, depois estabelece uma subsidiária de vendas e, por fim, começa a produzir efetivamente naquele país.

Sistemas de controle gerencial – o impacto da internacionalização

Observa-se um tratamento relativamente semelhante na abordagem do tema dentre os autores que tratam do controle gerencial em empresas internacionalizadas, (ver Anthony e Govindarajan, 2006; Maciariello e Kirby, 1994; Merchant, 1998), entre outros. Primeiramente, se destaca a importância de considerar às diferenças culturais existentes entre os países, apesar dessas diferenças não afetarem diretamente o desenho do sistema de controle, elas podem ter uma grande influência na forma como a informação gerada pelo sistema é usada. Isto, ocorre porque pessoas de diferentes origens têm preferências e reações diversas a controles gerenciais, evidenciando o caráter comportamental do controle.

A cerca dos problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial utilizados em atividades no exterior, é destacado, por Anthony e Govindarajan (2006), a política de preços de transferência e as taxas de câmbio.

Para os mesmos autores, no que diz respeito, a definição de preço de transferência de operações no exterior, devem ser incluídas outras considerações além das observadas no âmbito doméstico, tais como:

Tributação – refere-se, às diferenças entre taxas de impostos existentes entre os países;

Regulamentos Governamentais – podem restringir a liberdade de a organização determinar os preços de transferência que maximize seu lucro global;

Controles de Câmbio – podem limitar os montantes de importação de certas mercadorias devido a variações nos preços;

Acumulação de Recursos – uma empresa pode desejar acumular recursos num país e não em outro;

Sociedades em Cota de Participação (*Joint Ventures*) – realizar este tipo de parcerias com empresas no exterior pode restringir a liberdade da organização, em virtude da resistência da parceria estrangeira em incorrer em eventuais prejuízos.

São importantes estas considerações, pois da forma como o preço de transferência é constituído irá, conseqüentemente, comprometer a avaliação de desempenho das unidades operacionais instaladas no exterior.

As operações de empresas internacionalizadas podem ser feitas em diversas moedas, apesar dos possíveis problemas em face das taxas de câmbio. Neste tópico há uma concordância entre os autores (Anthony e Govindarajan, 2006; Maciariello e Kirby, 1994; Merchant, 1998), para que uma unidade localizada no exterior, não deva ser responsabilizada pelos resultados obtidos, da conversão das demonstrações para a moeda da empresa do país de origem.

Dificuldades de ordem cultural e institucional frequentemente, são encontradas. Dentre alguns, se destacam: a língua, os costumes, as práticas de negócio, as regras, as leis, etc. Estes problemas podem variar significativamente de um país para o outro, o que torna mais complexo a tomada de decisões sem atentar para as particularidades dos negócios locais e suas incertezas.

Merchant (1998), chama a atenção para o ambiente institucional do país onde a organização venha ter uma unidade instalada, ou seja, é importante conhecer o sistema legal do país (direitos de propriedade, obrigatoriedade de cumprimento de contratos, relações trabalhistas, etc.), a organização do sistema financeiro (condições de obtenção de financiamento, por exemplo), padrões contábeis vigentes e demais particularidades institucionais relevantes.

Outro aspecto que não deve ser desconsiderado, haja vista sua relevância, observado por Maciariello e Kirby (1994), é a estratégia que a organização adota para a sua operação internacional, com vistas a possibilitar a determinação dos fatores chaves de sucesso para aquela estratégia. Para que o funcionamento do sistema de controle gerencial tenha um funcionamento eficaz, a identificação do tipo de atividade internacional que a empresa pretende realizar é primordial, significando dizer que a forma como uma empresa se internacionaliza pode refletir diretamente em seu sistema de controle.

Para Dymont (1987, p.20), “empresas globalizadas devem ser gerenciadas de modo bem diferente de empresas nacionais ou multinacionais. O sistema de controle gerencial deve ser estruturado para atender à estratégia mundial”. A implicação disso, está na forma do tratamento dado a uma empresa

multinacional tradicional que pode não ser o mesmo do que uma empresa global. O controle gerencial requerido por uma organização global deve permitir à administração central coordenar a estratégia da organização em todos os países nos quais ela opera, enquanto numa organização multinacional o sistema de controle deve se adequar ao conceito de negócios separados cujas estratégias podem variar de um país para outro, utilizando para esta finalidade relatórios de controle voltados para necessidade da administração local.

O objetivo do controle gerencial na empresa globalizada deveria ser a verificação de que se as estratégias genéricas e mundiais da organização estão sendo implementadas com sucesso. Para tanto, seria necessário utilizar um padrão mundial de classificação contábil, projetado para facilitar a consolidação dos resultados da matriz da corporação. No entanto, conforme corroborado por Prahalad e Doz (1993), a partir do momento, em que as subsidiárias crescem e conseguem maior autonomia em relação aos recursos estratégicos, passar a existir um problema no sistema de controle gerencial de empresas globalizadas, pois a capacidade da organização central controlar as estratégias das subsidiárias se reduz.

Por outro lado, uma empresa que esteja vivenciando uma transição de postura multinacional ou global para o modo transnacional de administração, onde o desafio consiste na criação de uma organização auto-adaptável e pronta para aprender, requer a adoção de instrumentos de controle bastante inovadores. Bartlett e Ghoshal (1992, p.243), asseveram que muitas das empresas transnacionais “diante de uma tarefa de coordenação organizacional cada vez mais complexa, responderam com a simplificação dos processos através dos quais gerenciam a crescente diversidade das tarefas coordenadas”. Logo, desenvolveram um estilo de controle que se tornou familiar e confortável, mas para muitas empresas a busca da simplicidade foi suplantada pela necessidade de maior sofisticação e flexibilidade organizacional.

Desta forma, a implantação e utilização de um sistema de controle gerencial nas empresas que adotam a estratégia transnacional precisam atender os seguintes pré-requisitos: (1) legitimar a diversidade, (2) administrar a complexidade e (3) criar comprometimento. Para que haja o atendimento destes pré-requisitos, Bartlett e Ghoshal (1992), destacam que a administração de uma empresa transnacional deve, primeiro, responder às mudanças ambientais com base nos vários recursos estratégicos disponíveis, depois desenvolver uma coordenação flexível que seja capaz de gerenciar a complexidade e, por fim,

criar mecanismos que desenvolvam na mente dos gestores e demais funcionários um maior comprometimento com os propósitos da organização.

3 METODOLOGIA

Foi realizada uma pesquisa exploratória através de estudo de caso. Conforme definido por Gil (1996, p.45), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Desta forma, este tipo de pesquisa possibilitou aprimorar idéias e consolidar intuições.

O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas. Isso porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como observa Yin (2001, p.32), o estudo de caso é adequado quando se tratar de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Foram utilizados como coleta de dados, uma entrevista com 85 minutos de duração, com o responsável pelo setor de Relações Internacionais da empresa objeto deste estudo, além de questionários e outras rápidas conversas durante o desenvolvimento deste artigo.

Em primeiro lugar, o caso foi estruturado em forma narrativa, sendo explorada a riqueza dos detalhes que uma entrevista em profundidade proporciona. Após esta etapa, foi realizada a análise do caso à luz do plano de referência extraído da revisão da literatura.

Cabe ressaltar que os principais direcionadores destas análises foram as duas questões de pesquisa, conforme a seguir:

1. Qual o impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial da organização?
2. Existe relação, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle gerencial adotados pela empresa e a literatura sobre controle gerencial apresentada?

4 CASO DA SPOLETO

4.1 A empresa e seus serviços

Fruto de uma amizade e trabalho de dois empreendedores, que após oito anos atuando juntos no

ramo de alimentação perceberam a grande necessidade por parte das pessoas que se alimentam fora de casa, em terem uma refeição saborosa ou de qualidade, com ótimo e rápido atendimento, aliando a isto a liberdade de escolha dos ingredientes, criando suas próprias receitas eis que, em 1999, surgiu no Rio de Janeiro a SPOLETO, onde o cliente é seu próprio *chef*, inovação esta que possibilitou a qualidade de um restaurante com a rapidez de um *fast-food*. “RESTAURANTE DE CULINÁRIA ITALIANA, RÁPIDO E SAUDÁVEL COMO VOCÊ QUER”, a SPOLETO com sua proposta inovadora ganhou um público fiel destacando-se no mercado e possibilitando a abertura de mais quatro lojas.

Com a intenção de proporcionar a seus clientes a oportunidade de criarem seus próprios pratos, a SPOLETO inovou fazendo com que eles sejam seu próprio *CHEF*, pois pela grande variedade de ingredientes, molhos e temperos, todos de fabricação própria, desenvolvidas especialmente para a rede, permite que o consumidor escolha o que realmente deseja sem as costumeiras imposições dos cardápios usuais.

Não pode de ser deixado de comentar que todo o dia 29 de cada mês a SPOLETO proporciona a seus clientes o tradicional prato “Gnocchi da Fortuna”, onde, nesta promoção, o cliente leva um dólar verdadeiro.

Após dois anos estudando e aprimorando o restaurante seus sócios se dedicaram a um novo desafio: levar esse modo diferenciado a mais pessoas através do sistema de *franchising*, e hoje, dez anos depois, detém a marca de 207 lojas no Brasil, onde 176 estão abertas e as demais com contratos assinados e aculturando a marca SPOLETO. Das 207 lojas, são 25 próprias, e as demais franqueadas. No mercado internacional a SPOLETO tem nove lojas no México, 1 própria e 8 franqueadas e cinco na Espanha.

4.2 A internacionalização da marca

4.2.1 A experiência mexicana

Em 1999 a DOMINU’S PIZZA, patrocinada pelo Grupo Alcea, um forte grupo mexicano, iniciou suas operações no Brasil, e por não se adequarem à cultural local começaram a enfrentar dificuldades neste novo mercado. Observando que o jovem Grupo SPOLETO estava em franca expansão, iniciou uma negociação para que o novo grupo administrasse, no Brasil a marca DOMINU’S PIZZA. Em dezembro de 2004 a SPOLETO assumiu as operações da DOMINU’S no Brasil com 50% de participação, em contrapartida, o Grupo Alcea se comprometeria a ser um master franqueado da SPOLETO, no México,

levando a marca, pela primeira vez, para o mercado exterior. No entanto, o Grupo Alcea não atendeu aos anseios da SPOLETO em propagar a marca no mercado internacional conforme esperado, e fazendo uma nova negociação a Spoleto adquiriu os 50% restantes da participação da DOMINU'S PIZZA, se tornando detentora da marca no Brasil, propôs ao grupo Alcea a transferência da master franquía para o Grupo Serna, atual master franqueado da SPOLETO no México, com isto sua marca vem se expandindo de forma sólida naquele país contando, hoje, com uma loja própria e oito franquias. Sua meta para o ano de 2009 é aumentar o número de lojas para 15 lojas franqueadas e duas lojas próprias, além de duas escolas e um centro de distribuição.

4.2.2 A experiência espanhola

A Espanha vem se posicionando como o país com maior crescimento econômico da Europa, além de exportar tendências para seus vizinhos e outros continentes. Logo, a entrada por Madri é estratégica perfeita para a entrada no mercado europeu e a SPOLETO, acreditando na parceria, através da DOMINU'S PIZZA, opera hoje com o master franqueado Past and Foods, naquele país, onde conta com cinco lojas na capital Madri, a rede (brasileira) de culinária italiana Spoleto está entre os seis restaurantes de comida rápida mais cotados na hora do almoço. Segundo estudo da Federação dos Usuários - Consumidores Independentes (FUCI), seis em cada dez espanhóis têm o hábito de se alimentar fora de casa, no almoço e as redes de franquias aparecem como boas opções, por oferecer um cardápio variado e bom preço.

A perspectiva do Spoleto é abrir pelo menos 50 lojas em cinco anos no país e chegar a Portugal e outros países europeus. Para tanto, está sendo elaborado um projeto de ambientação de loja, inclusive com mesas no período noturno, pois o público espanhol é muito exigente no que diz respeito à alimentação. Naquele país, um prato médio, é montado em sete euros aproximadamente e os espanhóis preferem pagar aproximadamente, dois euros a mais, para que possam ser servidos com qualidade nas mesas, do que enfrentar filas de espera.

4.2.3 Novas experiências internacionais

O grupo Spoleto iniciou um processo de internacionalização no mercado norte-americano há três anos. Seu *business plans* foi aprovado pelos investidores locais. A intenção do grupo é investir em lojas próprias, e não franquias. No entanto, o grupo de investidores, observando que o mercado estava

muito vulnerável para novos investimentos, orientou a organização que focasse seus investimentos no mercado brasileiro ou outras unidades no exterior, com vistas a fortalecer a marca, visto que, se acenava um período de recessão e não seria aconselhável, naquele momento, investir.

Seguindo as orientações desses investidores, o grupo Umbria, holding da Spoleto, vem se focando, principalmente, nas unidades Mexicanas, onde a crise parece não ter, ainda, chegado. Além de novas unidades franqueadas e próprias, investimentos e duas escolas e um centro de distribuição, no México, e nova ambientação de suas lojas próprias e franqueadas na Espanha, com vistas a atender ao exigente mercado europeu. Isto tudo, sem perder o foco no mercado americano, que certamente, será um excelente investimento na época própria.

5 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

A SPOLETO efetua seus controles gerenciais de forma doméstica, sempre baseada no desempenho financeiro do ano anterior, para os resultados no Brasil, enquanto que no exterior, esses controles são baseados no desempenho da semana anterior, comparando com a mesma semana, no ano anterior, em face das características culturais da economia local.

O Grupo SPOLETO é focado no desempenho dos franqueados e funcionários atuantes em suas lojas próprias. Em cada loja aberta, quer própria quer franqueada, os novos empreendedores e seus funcionários passam pela escola Spoleto, onde aprendem a cozinhar preparar pratos, apesar do cliente seu próprio *chef*, inclusive fazer malabarismos, pois, além da excelência em *fast foods* italianas, a Spoleto patrocina eventos de malabarismos em sua cozinha, que é um diferencial no atendimento personalizado.

Seu sistema contábil, com base nos procedimentos básicos da contabilidade privada aliada com a pública foi projetado pela própria empresa, onde contabilidade e custos são plenamente integrados. Os centros de responsabilidade são organizados como centros de lucro, onde o resultado é medido em termos de insumos e receitas obtidas pelo centro. Seus preços de transferências são feitos através de controles sob a aprovação dos gestores das áreas da organização.

Esses relatórios foram introduzidos na cultura da organização nos últimos seis meses, pois, sugeriram da necessidade da empresa em obter informações mais detalhadas, precisas para a avaliação dos gestores dos centros de lucros bem como fornecer à administração central informações sobre o desempenho.

Como suporte à internacionalização da marca, a empresa tem uma equipe que cuida exclusivamente dessas franquias. Esta equipe é responsável pela preparação dos contratos e, conseqüentemente, pela definição de todos os direitos e obrigações que a empresa e seu parceiro estarão sujeitos, bem como ao treinamento dos nossos franqueados exportando a cultura da culinária SPOLETO, de forma que não se perca a identidade em qualquer continente, bem como o controle e acompanhamento de todo o desenvolvimento econômico/financeiro das franquias no exterior.

6 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Alguns aspectos da literatura, em especial o emprego de mecanismos formais de controle financeiros são coincidentes, enquanto outros, são distantes quando as decisões se encontram centralizadas na direção geral e nos centros de responsabilidades, por não serem autônomos

O sistema de controle gerencial do Grupo SPOLETO não atende aos requisitos de um sistema de controle eficaz e eficiente, isto porque a empresa não dispõe de instrumentos que permitam, efetivamente, a certificação, pela administração, de que os recursos que estão sendo obtidos estão sendo aplicados corretamente na consecução seus objetivos (Anthony, 2006). Pode ser constatado, que o processo de internacionalização, ainda não afetou o sistema de controle gerencial da empresa.

Tais resultados reforçam as conclusões, de que existem circunstâncias em que o processo de internacionalização de uma empresa não envolve, necessariamente, uma ampla sofisticação e complexidade do sistema de controle gerencial.

Os impactos sofridos de forma negativa, como a falta de comprometimento do Grupo Alcea, não dando da importância esperada pelo SPOLETO à sua marca no México, por conta da administração daquele grupo de cinco grandes marcas, foi determinante para o SPOLETO em buscar novos investidores naquele país de língua latina.

Os impactos negativos trazidos pela falta de investimento na marca, por sua vez, trouxe aspectos positivos para a internacionalização da marca SPOLETO, foram a obtenção de dois *cases* internacionais - México e Espanha -, o conhecimento adquirido no mercado exterior, experiência em tratamento com master franqueados, uma forte estruturação do setor internacional do Grupo Úmbria, possibilitando transferir a experiência para outras marcas do grupo - KONI STORE, DOMINU'S, bem como a evidência na mídia brasileira como uma empresa brasileira, de *fast food*, bem sucedida no exterior.

Como sugestão para novas pesquisas propõe-se: a realização de estudos que utilizem outras abordagens sobre controle gerencial disponíveis na literatura, como aquelas que ao invés de tratar dos aspectos financeiros, privilegiem aspectos comportamentais como modelos de decisão e sistemas de informação gerencial.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay. (2006). *Sistemas de Controle Gerencial*, 12ª edição, ed. McGraw-Hill.
- Avellar, Fabio M. (1999). *Controle gerencial em uma empresa brasileira internacionalizada*. Mimeo.
- Bartlett, Christopher A. (1993). *Multinational structural change: evolution versus reorganization*. In: Buckley, P. J. & Ghauri, P. N. *The internationalization of the firm: a reader*. London: Harcourt.
- Cupertino, A. M. M., Lima, H. M., Pereira, J. T., Lauria, L. C. & Gonçalves, W. T. (2000). *Sistema de controle de gestão de uma empresa internacionalizada*. Mimeo.
- Dyment, John J. (1987). *Strategies and management controls for global corporations*. *The Journal of Business Strategy*, v.7, n.4, spring, 20-6.
- Gomes, Josir S. (1997, Nov) *Controle Gerencial na era da globalização*. Relatório COPPEAD nº 317.
- Gomes, Josir S. & Amat Salas, Joan M. (1999). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas.
- Maciariello, Joseph A. & Kirby, Calvin J. (1994). *Management control systems: using adaptive systems to attain control*. 2ed. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Martinewski, André L. & Gomes, Josir S. (2000). *Management control in internationalized brazilian companies: a three case comparative study*. *Business Association of Latin American Studies - 2000 Proceedings*. Caracas.
- _____. *More evidences on management control in internationalized brazilian companies*. (2001). Paper apresentado na *Business Association of Latin American Studies - 2001 Conference*. San Diego.
- Mendes, Daniely Aparecida Polido, Vieira da Silva, Carlos Eduardo, da Silva, Joao Alberto, Gomes, Josir Simeone. (2002). *Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: O Caso do Bob's*; ENANPAD-2002.
- Merchant, Kenneth A. (1998). *Modern management control systems: text & cases*. Upper Saddle River: Prentice-Hall.

Otley, David. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, n.5, 289-299.

Pereira, A.G., Botelho, A.M., Soares Jr, H., Silva, J.R. & Barros, V.M.(2000). Controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas: um estudo de caso da Localiza Rent a Car S.A. Mimeo.

Prahalad, C.K. & Doz, Yves L. (1993). An approach to strategic control in MNCs. In: BUCKLEY, P.J. &

GHAURI, P.N. The internationalization of the firm: a reader. London: Harcourt.

Rodrigues, Adriano, Gomes, Josir Simeone (2008). O Sistema de Controle Gerencial de uma empresa de Serviços Internacionalizada: Caso Churrascaria Porcão; http://www.francap.com.br/v2/index.asp?ver=noticias_consulta&action=consultar&codigo=61, acessado em 14/12/2008.http://www.revistafator.com.br/ver_noticia.php?not=30401, acessado em 14/12/2008.