

# Tópicos Avançados em Contabilidade e Controle Gerencial

Organização

**Josir Simeone Gomes**

Autores

**Josir Simeone Gomes**

**Mary Wanyza dos Santos Denberg**

**Luana Paula de Souza Barros**

**Nazlhe Faride Chein Schekaïban**

**Vicente Mateo Ripoll Feliu**



**Josir Simeone Gomes, D.Sc.** -  
Prof. Dr. em Administração pela  
Universidade Federal do Rio  
de Janeiro, Prof. Doutorado em  
Administração – Universidade  
Unigranrio

**Mary Wanyza dos Santos  
Denberg** - Mestre em Ciências  
Contábeis da UERJ

**Luana Paula de Souza Barros** -  
Mestre em Ciências Contábeis  
pela UERJ

**Nazlhe Faride Chein Schekaiban,  
D. Sc.** - Universidad Autónoma  
de Tamaulipas, México Vicente

**Mateo Ripoll Feliu, D. Sc.** -  
Universidad de Valencia, España

# Tópicos Avançados em **Contabilidade e Controle Gerencial**



Direitos desta edição reservados ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro.

Projeto Gráfico: Cyan Studio - [www.cyan.com.br](http://www.cyan.com.br)

Revisão: Estela Rosa | Cyan Studio

Coordenador de publicações - CRCRJ:

Dr. Francisco José dos Santos Alves - Vice-Presidente de Pesquisas e Estudos Técnicos

**G 633t**

**Gomes, Josir Simeone(org.)**

**Tópicos avançados em contabilidade e controle gerencial /**

**Josir Simeone Gomes... (et al). – Rio de Janeiro : CRCRJ, [2013].**

**72p.**

**ISBN 978-85-64555-02-0**

**1. Contabilidade gerencial. I. Denberg, Mary Wanyisa dos Santos II. Barros, Luana Paula de Souza . III. Schekaiban, Nazlhe Faride Chein. IV. Feliu, Vicente Ripoll. V. Título.**

**CDU: 657: 658.15**

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Patrícia T. Trindade da Silva – CRB 7 4629



Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro;  
Vice-Presidência de Pesquisas e Estudos Técnicos  
Rua Primeiro de Março, 33 - Centro, Rio de Janeiro/RJ  
Cep: 20010-000  
Tel.: (21) 2216-9595 / Fax.: (21) 2216-9616  
E-mail: [crcrj@crcrj.org.br](mailto:crcrj@crcrj.org.br)

[www.crc.org.br](http://www.crc.org.br)

# Sumário

## **Impactos Ocasionados pela Internacionalização em Empresas Brasileiras: um Estudo de Caso Múltiplo..... 6**

- Josir Simeone Gomes, D. Sc. - Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio
- Mary Wanyza dos Santos Denberg - Mestre em Ciências Contábeis - UERJ

## **Estudo Comparativo na Área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha..... 47**

- Luana Paula de Souza Barros - Mestre em Ciências Contábeis - UERJ
- Josir Simeone Gomes, D. Sc. - Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio
- Nazlhe Faride Chein Schekaiban, D. Sc. - Universidad Autónoma de Tamaulipas, México
- Vicente Mateo Ripoll Feliu, D. Sc. - Universidad de Valencia, España

## **Tendências na Área de Contabilidade e Controle Gerencial 69**

- Josir Simeone Gomes, D. Sc. - Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio

# Impactos Ocasionados pela Internacionalização em Empresas Brasileiras: Um Estudo de Caso Múltiplo

Josir Simeone Gomes, D.Sc.

Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio, josirgomes@superig.com.br

Mary Wanyza dos Santos Denberg

Mestrando em Ciências Contábeis pela UERJ, marywanyza@yahoo.com.br

**Resumo:** O objetivo desta pesquisa foi estudar o impacto da internacionalização sobre o sistema de controle gerencial em duas empresas brasileiras: a Lupatech S/A e a Di Solle Cutelaria. O quadro de referência teórico utilizou a abordagem comportamental do controle gerencial, ciclo de vida, teoria institucional e o processo de internacionalização, assim como pesquisas sobre o tema realizadas no Estado do Rio de Janeiro. A metodologia utilizada foi o método de estudo de caso múltiplo através de uma pesquisa exploratório-descritiva. A coleta de dados utilizou entrevistas estruturadas aplicadas ao *Controller*, ao gerente de exportação e ao gerente comercial. As entrevistas foram realizadas no mês de janeiro de 2010. Foram coletados dados primários e secundários. Os resultados obtidos indicam que a internacionalização implicou em mudanças importantes nos sistemas de controle gerencial das empresas, em consonância com diversos aspectos encontrados na literatura, assim como introduziu aperfeiçoamentos relevantes na administração das empresas no mercado doméstico.

**Palavras-chave:** Controle Gerencial, Internacionalização, Di Solle Cutelaria Ltda, Lupatech S/A

# 1 Introdução

Atualmente ocorrem mudanças nas estruturas das organizações decorrentes, em sua grande maioria, de aspectos comportamentais relacionados ao ambiente em que as empresas encontram-se inseridas. Com o passar dos anos, a competição com mercados consumidores maduros, o aumento do número de empresas concorrentes e a aceleração na propagação de novos conhecimentos e tecnologias, ocasionaram alterações nas estratégias das empresas e contribuíram para que as empresas procurassem o mercado internacional.

A redução das barreiras comerciais na década de 90 e a melhoria dos meios de comunicação e dos meios de transportes, abriram caminhos para a internacionalização de empresas ao ampliar o leque de opções de localização de produção, assim como introduziram novos desafios.

Kobrin (1991) salienta que o crescente número de empresas atuando em mercados estrangeiros coloca em risco, mesmo para uma empresa que domina seu mercado, a liderança de empresas nacionais que atuam apenas localmente. Isto significa que atuar em diferentes países passa a ser um elemento que aumenta a competitividade da empresa; ser uma empresa relevante em seu país de origem pode não ser suficiente para inibir a concorrência externa. Ao contrário, estar presente em diversos países pode significar manter o domínio do mercado de origem e abrir as portas para novos mercados, muitas vezes reduzindo as chances da empresa ser adquirida por uma concorrente.

A Lupatech S/A e a Di Solle Cutelaria são exemplos de empresas que alguns anos atrás, buscaram o mercado internacional como forma de manter competitividade. A primeira é mais agressiva em suas ações e, através de um programa de integração de empresas, adquiriu as empresas em busca de liderança mundial em seus respectivos mercados. A outra, com uma intensidade menor, atua exportando seus produtos como forma de sobrevivência.

Dentro deste contexto, Dyment (1987) afirma que a identificação do tipo de atividade internacional que a empresa pretende realizar é primordial para o bom funcionamento do sistema de controle gerencial. Isso significa que a forma como uma empresa se internacionaliza pode refletir diretamente em seu sistema de controle. Para este autor, 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. Sobretudo nas organizações internacionalizadas, os sistemas gerenciais tendem a ser mais flexíveis em termos de adaptação à nova demanda.

Desta forma, surgiram novos paradigmas de controle. Em consequência a este fato, o tema de controle gerencial em ambiente internacionalizado ganha importância, uma vez que possivelmente os sistemas de controle gerencial sofrerão alterações decorrentes da decisão da empresa atuar no mercado externo.

Esta pesquisa foi baseada na necessidade que as empresas têm de aderirem aos sistemas de controle gerencial e de utilização de instrumentos de controle para realização das principais atividades, com a finalidade de atingir seus objetivos organizacionais e estratégicos. Para tal, acompanharam-se dois casos distintos e reais.

No entanto, objetivou-se responder duas questões de pesquisa:

- Qual o impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial das empresas?
- Existe relação, em termos de aproximação ou afastamento, entre os sistemas de controle gerencial da empresa e a literatura sobre sistemas de controle gerencial e internacionalização?

O trabalho encontra-se estruturado da seguinte forma: uma parte introdutória, o referencial teórico, a metodologia utilizada, a descrição e análise dos casos estudados, considerações finais e sugestão de novas pesquisas.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 Principais abordagens sobre controle gerencial**

Dentre as diversas abordagens sobre controle gerencial, procurou-se priorizar os aspectos comportamentais e motivacionais do controle.

De acordo com Gomes & Salas (2001, p. 23),

“o controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.”

Gomes & Salas (2001) argumentam que o controle é fundamental para assegurar que o comportamento dos indivíduos esteja indo ao encontro dos objetivos traçados pela organização, além de contribuir para a manutenção e melhoria de sua posição competitiva e para a consecução de suas estratégias, planos, programas e operações.

Para o alcance destes 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.

Na visão de Anthony e Govindarajan (2008), controle gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam outros membros da organização a implementar suas estratégias e tem como função principal auxiliar à obediência das estratégias adotadas. Isso envolve interações entre indivíduos no sentido de tornar os objetivos pessoais de cada um compatíveis com os objetivos da organização (*goal congruence*).

Para os autores acima, as considerações sobre comportamento destacam que o processo de controle gerencial, apesar de ser sistemático, não é mecânico, pois envolve interações entre indivíduos.

Macintosh (1994) argumenta que as organizações agem sobre seu ambiente através de planejamento estratégico, ao invés de simplesmente adaptar-se a ele. Sendo assim, a estratégia deve ser um plano para mostrar como uma organização pretende competir em seu ambiente, incluindo em seu processo de funcionamento mecanismos de coordenação e controle necessários para implementar este plano.

Porém, nos dias de hoje, as empresas sobrevivem em um ambiente socioeconômico em constante mudança. Por este motivo, necessitam de sistemas de controle capazes de se adaptarem ao novo contexto. Existem diversos fatores que fazem com que as organizações adaptem seus sistemas de planejamento, controle e suas estratégias, como por exemplo, o aumento da inovação tecnológica, saturação do mercado, crescimento limitado, aumen-

to da concorrência com a entrada de novos países nos mercados domésticos e a internacionalização dos mercados.

Segundo Gomes e Salas (2001, p. 27), o controle de gestão, ao longo dos anos, incorporou novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas como: economia, psicologia, sociologia, antropologia e outras.

De acordo com Frezatti *et al* (2009), o grande paradigma clássico da contabilidade e do controle gerencial é o paradigma econômico (teoria neoclássica da economia), pois com as vastas mudanças de cenário em que as empresas encontram-se inseridas, os problemas de pesquisa apresentados não são respondidos apenas com a lógica do paradigma econômico. Dessa maneira, são necessárias as demais teorias sociais, para que se possa compreender e contribuir para o entendimento de que a realidade organizacional é mais complexa do que as premissas normalmente adotadas pelas variadas linhas de pesquisa. Dentre as quais, serão apresentadas a seguir:

A **Teoria da Contingência**, que tem como principal fundamento a não existência de uma estrutura organizacional única que seja aplicada a todas as organizações. O grau de incerteza a respeito de fatores internos e externos à organização conduz a um comportamento mais eficaz.

O modo pelo qual a Teoria da Contingência Estrutural foi construída está centrado em como a estrutura organizacional é modulada de maneira a satisfazer as necessidades dos ambientes e nas tarefas daí decorrentes (Donaldson, 1998 *apud* Frezatti *et al*, 2009). As contingências podem apresentar-se de diversas formas, como o tamanho da organização, a abrangência geográfica, as estratégias corporativas, a hostilidade do ambiente e o ciclo de vida dos produtos, sendo que todos os fatores citados anteriormente podem influenciar em um determinado momento as organizações.

De acordo com esta teoria, as organizações sofrem pressões interna e externamente. As contingências surgem à medida que ocorrem os processos de mudança, sendo mais comuns os casos das pequenas empresas que se adaptam em virtude da evolução, surgindo a necessidade de descentralização à medida que as operações tornam-se mais complexas e há uma diversificação no processo produtivo.

No início dos anos 1960, estendendo-se para os anos 1970, a ênfase se deu na interdependência técnica das organizações ao seu ambiente, com

aprofundamento dos estudos da Teoria da Contingência Estrutural. Neste período, consideraram-se as organizações como reagentes a determinados acontecimentos. Desta forma, partiu-se da metade dos anos 1970 até o presente momento, para uma ênfase na interdependência social e cultural das organizações e seu ambiente, dentre elas a **Teoria Institucional**.

As origens da Teoria Institucional Moderna podem ser encontradas na obra de Berger e Luckman (1967), que em seu trabalho intitulado "*Social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*" discutem como a realidade social é uma construção humana, originada através da interação entre os diversos agentes nos processos sociais.

O processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização é definido como institucionalização, conforme afirma Scott e Meyer (1991).

Meyer e Rowan (1977) discutiram sobre as sociedades modernas terem muitas regras institucionalizadas que fornecem uma estrutura para a criação e a elaboração de organizações formais. Muitas destas regras são consideradas mitos, que são implementados e possuem uma imagem ideal, mas não são testados racionalmente.

Assim, muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não são baseadas na eficiência ou na eficácia, mas em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

À medida que as organizações se desenvolvem, tornando-se mais complexas, dado o crescimento de suas operações, surge a necessidade de delegação do controle pelo proprietário aos administradores, remunerados para tal. A essência desse princípio foi o que levou às investigações que culminaram na chamada **Teoria da Agência**, cuja investigação iniciou a partir do estudo de Adolph Berle e Gardiner Means, documentado em sua obra "*The Modern Corporations and Private Property*", publicada em 1932 (Berle; Means, 1984).

A Teoria de Agência explica a relação entre dois ou mais indivíduos, na qual um é conhecido como agente ou aquele que toma as decisões e o outro conhecido como principal, cuja função é avaliar as informações, ou seja, as ações são realizadas pelos agentes enquanto a função utilidade, que importa em última instância, é a do principal (Hendriksen e Breda, 1999, p. 139).

Pelo fato de essa relação ser uma interação social (principal e agente), há necessidade de ponderar a função utilidade do agente, pois é ele que determina as ações, tornando, assim, a relação complexa.

Jensen e Meckling (1976) fizeram uma análise das implicações comportamentais provenientes dos direitos especificados nos contratos entre os proprietários e os administradores da empresa. A partir disso, a Teoria da Agência foi apresentada pelos autores de forma mais abrangente, dando maior ênfase à separação entre a propriedade e o controle de uma firma.

Em decorrência da separação da propriedade e do controle da empresa ocorreram profundas mudanças na forma de gerenciá-la, visto que os administradores, os agentes, tendem a considerar nas tomadas de decisões não apenas o interesse do proprietário, o principal, mas também seus próprios interesses.

Diante deste contexto, Frezatti *et al* (2009) argumenta que na área de controle gerencial, a Teoria da Agência tem sido utilizada para a compreensão e desenho do sistema de avaliação de desempenho gerencial e remuneração variável (Horngren *et al*, 2004). Sendo assim, o desenvolvimento desses sistemas de controle gerencial tem por objetivo a contribuição para o aumento da congruência entre os objetivos da organização e os das pessoas que integram a organização. Uma visão mais interessante sobre a Teoria da Agência pode ser vista em Eisenhardt, K.M. (1989) e Lambert, R. A. (2007).

## **2.2 O processo de internacionalização de empresas**

Segundo Rocha (2003), a internacionalização das empresas brasileiras teve seu início no final da década de 1960, impulsionadas pelos incentivos fiscais e creditícios concedidos pelo Governo. A partir da metade da década de 1990, com a abertura do mercado e o surgimento da globalização, a entrada de concorrentes estrangeiros passou a representar uma ameaça para muitas empresas brasileiras, estimulando-as a buscar novos mercados para diversificar risco, fortalecer-se e aprender. A partir daí, foi examinado o processo de internacionalização e sua influência sobre o desempenho de empresas brasileiras.

Contudo, pode-se entender a globalização como um estágio mais avançado do processo histórico de internacionalização que se caracteriza por diversos aspectos (Vasconcellos, 2008):

- Forte aceleração da mudança tecnológica;
- Forte difusão de um novo padrão de organização da produção e da gestão;
- Fenômeno da concentração dos mercados dentro de blocos regionais;
- Notável intensificação dos investimentos diretos no exterior pelos bancos e dos investimentos transnacionais pelos chamados países centrais.

Carneiro (2000) complementa, ao mencionar que o crescente desenvolvimento da sociedade, que o surgimento de novas tecnologias, o progresso e a redução de custos dos meios de transporte, a velocidade dos sistemas de informação, o trânsito mais acelerado dos produtos, serviços, moedas, pessoas, ideias e conceitos, vêm tornando os países mais dependentes entre si, oferecendo às empresas um sem-número de possibilidades de acesso a novos mercados.

Diante deste contexto, as empresas passaram a perceber que participação no mercado externo seria uma estratégia permanente para a sobrevivência de muitos mercados (Carvalho, 2008).

Há vários motivos que impelem as empresas a se tornarem internacionais. No entanto, a seguir, serão relacionados os mais comuns (Porter, 1986; Czinkota *et al*, 1998; Kotler, 2000): (i) Estratégia de defesa – Ocorre quando uma empresa encontra-se situada em um determinado país, com operação local, e tem seu mercado invadido por uma empresa estrangeira e, assim, decide contra-atacar a concorrente em seu mercado de origem; (ii) Quando uma empresa percebe que suas operações locais não são mais suficientes para a obtenção de economias de escala e, assim, decide aumentar suas economias de escala operando em outros mercados. Essa ação pode também servir de base como estratégia defensiva ou ofensiva; (iii) Diversificação – A empresa percebe como risco o fato de estar somente em um mercado e, para diminuir sua dependência em relação a esse único mercado, decide operar em outros; (iv) Os clientes da empresa estão se internacionalizando e a empresa resolver acompanhá-los na internacionalização como mecanismo de expansão de suas atividades e também como forma de manter sua participação nessas empresas, pois, caso não o faça, corre o risco de perder esses clientes para outros fornecedores; e (v) Oportunidade de mercado – A empresa percebe na inter-

nacionalização, isto é, em avançar para novos mercados, uma oportunidade de realização de maiores lucros.

Quanto à forma de entrar em novos mercados, os principais mecanismos são a proximidade cultural, geográfica ou mesmo por questões de oportunidade de mercado. Esses mecanismos serão descritos a seguir (Keegan e Green, 1999): (i) Proximidade cultural – Muitas empresas adotam a estratégia de internacionalização com base na proximidade cultural com outros países. Por exemplo, para uma empresa situada no Brasil pode ser mais barato e fácil estender suas operações para Portugal pelo fato de ambos os países falarem a mesma língua e terem comportamentos parecidos; (ii) Proximidade geográfica – Uma empresa brasileira pode preferir atuar em países como Argentina e Chile pela proximidade geográfica, que pode implicar menores custos de transporte e locomoção de seus funcionários. Às vezes, a proximidade geográfica opera conjuntamente com a cultural. Novamente, é o caso de a empresa brasileira atuando no Mercosul, onde os países têm forte herança latina, tanto quanto o Brasil; e (iii) Por fim, uma empresa brasileira decide operar na China em razão de grandes oportunidades, e não de fatores como proximidade cultural e geográfica.

No que se refere à classificação das empresas internacionalizadas, encontra-se normalmente nas literaturas os seguintes tipos (Barlett e Ghoshal, 1992; Canals, 1994; Dymont, 1987): (i) Empresa exportadora – Fase inicial do processo de internacionalização, caracteriza-se pela concentração das atividades em um único país; (ii) 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 regionais; (iii) Empresa global – O modelo multinacional demonstrou alguns problemas e no final dos anos 1970 houve uma tendência oposta, na qual a empresa adotava estratégias coordenadas com todos os países onde operava, no intuito de adquirir vantagem competitiva. Desta forma, o objetivo passou a ser adquirir vantagem competitiva em termos de custos e receitas através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas deveriam se concentrar em um ou poucos países; (iv) 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.

Identificados os limitadores e impulsionadores da internacionalização e classificando os diferentes tipos de empresa que desenvolvem atividades em outros países, é necessário saber como se realiza o processo de internacionalização. Porém, com base na vasta literatura que versa sobre o tema, pode ser compreendido partindo das premissas teóricas apresentadas através de três correntes: a econômica, a comportamental ou organizacional e a estratégica.

### **2.2.1 Abordagem econômica ou eclética**

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 seguinte questão: deve-se ou não internalizar as atividades das empresas? Sendo assim, esta teoria seria a teoria de custos de transação aplicada aos negócios internacionais, pois visa analisar qual 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: (i) As vantagens específicas da propriedade das firmas relativas à produção no exterior; (ii)

A propensão a internalizar mercados; e (iii) A atratividade da localização da produção no exterior.

Esses 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 de duas teorias: a econômica e a comportamental, onde estas teorias são necessárias para melhor entendimento da empresa multinacional, em especial a identificação e avaliação dos padrões sistemáticos de tais comportamentos.

### **2.2.2 Abordagem comportamental ou organizacional**

A principal escola desta corrente é a nórdica, especialmente da Universidade de Upsala, que desenvolveu o modelo de Upsala. 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 I – não existência de atividades regulares de exportação;
- Estágio II – exportação feita através de representantes independentes;
- Estágio III – estabelecimento de uma subsidiária de venda no exterior;
- Estágio IV – unidades de operações no exterior (produção, por exemplo).

De acordo com Johanson e Vahlne (1990, p. 13), “essa sequência 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, por meio 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 a exportar para um país pela representação, depois estabelece uma subsidiária de vendas e, por fim, começa a produzir efetivamente naquele país.

### **2.2.3 Abordagem Estratégica**

Ao contrário dos modelos anteriores, que se baseavam basicamente na perspectiva do mercado, o modelo RBV – Visão baseada em recursos – analisa as estratégias da firma por meio dos recursos que a organização detém.

Na abordagem da RBV, os recursos são distribuídos de forma heterogênea entre as firmas de determinada indústria, como resultado das diferentes trajetórias experimentadas pelas firmas. Uma vez que esses recursos sejam de difícil replicação (aquisição ou substituição), cria-se o potencial para o estabelecimento de vantagens competitivas que podem dar origem a um desempenho superior e sustentável, até que empresas rivais obtenham um conjunto de recursos equivalentes (Barney, 1991).

Um dos trabalhos considerados de grande influência sobre os fundamentos da RBV é o de Edith Penrose (1959), que contribuiu com a formulação de importantes conceitos, tais como os de que: i) uma firma pode ser vista como uma coleção de recursos; ii) o caminho de crescimento de uma determinada firma pode ser otimizado, requerendo a combinação de recursos internos e externos à firma, numa sequência particular; e iii) o processo de crescimento de uma firma é dependente de suas características de gestão, da sua experiência adquirida e da capacidade de aprendizado (Rugman e Verbeke, 2002).

Na RBV, recursos e competências são considerados como sendo os ativos, as capacidades, os processos organizacionais, os atributos da firma, a informação, o conhecimento, entre outros, controlados por ela para implementar estratégias que permitam melhorar sua eficiência e eficácia (Barney, 1991).

## **2.3 Impacto da Internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial**

Atualmente, as empresas atuam em um contexto social mais internacionalizado, aberto e dinâmico. E isto faz com que tenham maiores dificuldades em prever as mudanças no contexto social e de identificar qual seria o seu impacto, tornando difícil o planejamento e controle das atividades.

De acordo com Otley (1994), as principais mudanças ambientais foram:

- O aumento do grau de incerteza;

- O tamanho das organizações;
- Concentração e alianças; e
- O declínio da indústria manufatureira.

Desta forma, para que as empresas consigam sobreviver em um mercado cada vez mais turbulento e complexo, elas precisam desenvolver novas estratégias de produção e isto pode resultar em novas formas de controle gerencial.

Dentre os problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial, utilizados em atividades no exterior, Anthony e Govindarajan (2008) destacam a política de preços de transferência e as taxas de câmbio. Ao afetar a maneira como o preço de transferência é constituído irá, conseqüentemente, afetar a avaliação de desempenho das unidades operacionais instaladas no exterior. Com relação às taxas de câmbio, encontra-se em concordância entre os autores (Anthony e Govindarajan, 2008; Maciarello e Kirby, 1994; Merchant, 1998) para que a unidade localizada no exterior não deva ser responsabilizada pelos resultados obtidos da conversão das demonstrações para a moeda da empresa do país de origem.

É destacada a importância de considerar as diferenças culturais existentes entre os países, pois embora essas diferenças possam não afetar o desenho dos sistemas de controle, podem ter grande influência na forma como a informação gerada pelo sistema é utilizada. Isso geralmente ocorre porque pessoas de diferentes origens têm preferências e reações diversas a controles gerenciais, o que evidencia o caráter comportamental do controle.

Para Anthony e Govindarajan (2008), alguns critérios importantes devem ser levados em consideração para a definição dos preços de transferências de operações no exterior, 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 da organização para determinar os preços de transferências que maximizem seu lucro global;
- Controles de câmbios – 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 (conhecidas como *joint ventures*) – realizar este tipo de parcerias com empresas no exterior pode restringir a liberdade da organização em virtude da resistência da parceria estrangeira a incorrer em eventuais prejuízos.

Dentre os problemas de ordem cultural frequentemente encontrados destacam-se o idioma, os costumes, as práticas de negócios, as regras, as leis etc. Tais problemas irão variar de forma significativa de um país para outro, o que torna complicado tomar decisões sem atentar para as peculiaridades dos negócios locais e suas incertezas. Neste sentido, Merchant (1998) chama a atenção para o ambiente institucional de cada país no qual a organização venha a 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 de grande relevância, observado por Maciarello e Kirby (1994), é a estratégia que a organização adota para sua operação internacional, a fim de possibilitar a determinação dos fatores-chave de sucesso para aquela estratégia. Desta forma, a identificação do tipo de atividade internacional que a empresa pretende realizar é primordial para o bom funcionamento do sistema de controle gerencial. Isso significa 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 das empresas nacionais ou multinacionais. O sistema de controle gerencial deve ser estruturado para atender à estratégia mundial”. Isso implica em dizer que o tratamento dado a uma empresa multinacional tradicional pode não ser o mesmo dado a 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 opere. Já em uma 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.

Desta forma, o objetivo do controle gerencial na empresa globalizada deveria ser verificar 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 de resultados da matriz da corporação.

Assim, conforme evidenciado por Prahalad e Doz (1993), a partir do momento em que as subsidiárias crescem e conseguem maior autonomia em relação aos recursos estratégicos, surge um problema no sistema de controle gerencial de empresas globalizadas, pois a capacidade da organização central controlar as estratégias das subsidiárias é reduzida.

No caso de uma empresa que esteja vivenciando uma transição de postura multinacional ou global para o modo transnacional de administração, no qual o desafio consiste na criação de uma organização autoadaptável e disposta a aprender, é requerida a adoção de instrumentos de controle bastante inovadores. De acordo com Bartlett e Ghoshal (1992, p. 243), 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”. Sendo assim, 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.

Deste modo, a implantação e utilização de um sistema de controle gerencial nas empresas que adotam a estratégia transnacional precisam atender os seguintes pré-requisitos:

- Legitimar a diversidade;
- Administrar a complexidade; e
- Criar comprometimento.

Para atendimento destes pré-requisitos, Bartlett e Ghoshal (1992) destacam que a administração de uma empresa transnacional deve, em primeiro lugar, responder às mudanças ambientais com base nos vários recursos estratégicos disponíveis. E em segundo lugar, 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.

Neste sentido, Merchant (1998) chama a atenção para o ambiente institucional de cada país no qual 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. Sendo assim, o autor afirma que o controle de uma organização multinacional é muito mais complexo do que o de uma organização doméstica por cinco motivos.

O **primeiro motivo**, que acarreta uma maior complexidade, é que as organizações multinacionais apresentam uma estrutura estabelecida em três dimensões; além das dimensões funcionais (produção, *marketing*) e por linha de produto, é acrescentada a dimensão geográfica. Isto requer que a organização adapte seu sistema de controle a cada cultura nacional (e, talvez, regional) na qual opera.

O **segundo motivo** é que a organização passa (ou pode passar) a enfrentar o problema de determinação de preços de transferência internacionais.

O **terceiro motivo** é a grande assimetria informacional que geralmente existe entre a gerência central e o pessoal dos negócios no exterior. Estes, em geral, conhecem melhor as peculiaridades de seu ambiente (leis, gostos, costumes, riscos). A alta assimetria pode limitar o uso de controles de ação (*action controls*) em função da dificuldade da administração central definir quando um julgamento é adequado ou não.

O **quarto motivo** apresentado diz respeito às distâncias, diferenças de fusos horários e de idiomas, que dificultariam a frequente visita dos negócios estrangeiros pela administração central. Esta dificuldade estaria diminuindo com o resultado da evolução da tecnologia da informação que tornou as comunicações mais rápidas e fáceis.

Por último, o **quinto motivo** é o problema cambial.

## 2.4 Metodologia

Nesta seção são apresentados os aspectos metodológicos da pesquisa e o objetivo será explicitar e fundamentar a metodologia utilizada para desenvolvimento deste artigo, envolvendo as questões relativas ao delinea-

mento geral, as evidências para a utilização do método de estudo de caso e a metodologia proposta.

Conforme Cooper e Schindler (2003, p. 68), um problema de ordem administrativa gera a necessidade de realização de uma pesquisa, no ambiente organizacional ou acadêmico. Sob esse enfoque, o objetivo do presente estudo é identificar os impactos ocasionados pela internacionalização no sistema de controle de gestão de duas empresas brasileiras: A Lupatech S/A e a Di Solle Cutelaria, portanto, a pesquisa exploratório-descritiva é a mais adequada por ter a finalidade de expor as características de determinada população ou de determinado fenômeno. O meio adotado foi o método de Estudo de Casos múltiplos com pesquisa de campo.

O processo de pesquisa foi conduzido sob a forma de estudo de caso onde, segundo explica Gomes (2006, p. 18), caso “é uma descrição de uma situação real do mundo dos negócios, experimentado por uma determinada organização ou pessoa, em certo momento, envolvendo um problema, uma decisão, um desafio, ou uma oportunidade a ser considerada por alguém”.

Uma das vantagens em se adotar o estudo de caso é a validação derivada da evidência empírica obtida através da análise dos estudos de caso previamente selecionados. É um estudo de pesquisa que foca no entendimento da dinâmica, presente dentro de um único ambiente (Eisenhardt, 1989).

Em relação ao critério de seleção utilizado, foram tomadas como base as premissas básicas: ser empresas brasileiras e atuar em outro(s) país(es) além do Brasil. A escolha das duas empresas decorreu da aceitação das mesmas em participar da pesquisa, dentre uma lista de 10 empresas industriais consultadas.

A pesquisa de campo foi realizada durante o mês de janeiro de 2010, sendo os dados obtidos através de contatos telefônicos, entrevistas aplicadas ao *controller*, gerente de exportação e gerente comercial com uso de questionários com perguntas semiestruturadas, além de consulta a relatórios internos, por meio de documentos e site institucional.

As limitações da pesquisa decorrem do método empregado, que não possibilita generalização dos resultados para além dos dois casos estudados, assim como a possibilidade de falseamento das respostas por parte dos respondentes, ocorrência comum em todas as situações de pesquisas desta natureza.

## 3 Descrição dos Casos

### 3.1 O Caso da Di Solle Cutelaria Ltda

A empresa iniciou suas atividades em 1996, em uma área de 350m<sup>2</sup>, onde três amigos investiram suas indenizações trabalhistas na constituição da gaúcha Di Solle Cutelaria, com entrada no mercado interno apenas com 4 (quatro) produtos. Hoje possui uma área construída de 5.800m<sup>2</sup> em um terreno de 18.000m<sup>2</sup>, no bairro Várzea Grande, em Gramado, Rio Grande do Sul.

Atualmente a Di Solle Cutelaria é segunda maior produtora de talheres do Brasil, sendo considerada uma das principais fabricantes de talheres do país. Buscando sempre adaptar-se às necessidades do mercado nacional e internacional, a empresa conta com a significativa participação de mais de 200 colaboradores diretos, produz 25 linhas de talheres, facas e utensílios domésticos, apresentados em mais de 800 versões. Seus produtos são indicados tanto para o lar, quanto para clientes institucionais como hotéis, bares, restaurantes e similares.

Em 1997, a Di Solle Cutelaria iniciou sua atuação no mercado externo, exportando seus talheres para mais de 20 países nos cinco continentes. Dos principais mercados onde a empresa atua no exterior, destacam-se: Angola, Argentina, Bolívia, Brasil, Canadá, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, México, Paraguai, Peru, República Dominicana, Uruguai, Venezuela etc.

Dentre os fatores que levaram a empresa a internacionalizar seus produtos, destacam-se:

- Cultura empresarial voltada para a motivação estratégica da empresa de crescer;
- Divulgação da marca Di Solle;
- Dificuldade de reconhecimento e penetração da marca no mercado interno;
- A existência de um mercado a ser explorado.

A conquista de clientes no exterior foi resultado de muita persistência, pois, no início, a empresa tentou exportar por meio de representantes, não obtendo muito êxito. Sendo assim, um dos sócios, percorreu em torno de

25 países para divulgação de seus produtos, identificando novos canais de vendas como redes varejistas, lojas de presentes e atacadistas, por exemplo, a loja de departamentos Sears localizada no México. Nos dias de hoje, o principal canal de venda é a rede de representantes espalhada por todo o mundo, que trabalha com diversos distribuidores. Para tanto, são recrutados profissionais nativos que fortalecem o conceito de atuação local com visão global.

Atualmente, marcada pelo aprimoramento e competitividade no mercado internacional, a Di Solle Cutelaria, atua no Japão, Europa, África e nos Estados Unidos.

Cabe ressaltar que 25% do faturamento da empresa é proveniente de exportação.

Tendo em vista a diversidade de regiões em que a Di Solle Cutelaria passou a atuar, foi comum surgirem dificuldades encontradas no processo de internacionalização originadas por diferenças culturais: idioma, costumes, as práticas de negócios, legislações, dentre outros problemas.

Em linhas gerais, a empresa estabeleceu as seguintes metas: crescer nos mercados onde já atua; explorar novos negócios; continuar o processo de internacionalização; e crescer através de soluções inovadoras.

A Di Solle Cutelaria realiza o monitoramento de diversas questões relevantes onde algumas variáveis-chaves são monitoradas como, por exemplo: preços, movimentos do concorrente, projetos atuais e novos, capacidade de produção, clientes e relacionamento com o meio ambiente.

O monitoramento dos concorrentes faz parte de um acompanhamento de dados imprescindíveis para o processo do planejamento estratégico da empresa, para tal utiliza a ferramenta *benchmarking*.

A empresa tem uma forte preocupação com a satisfação do cliente, por este motivo, desde 2009, foi implantando uma ouvidoria no intuito de saber quais são as reais necessidades do seu público-alvo e a abertura para captar sugestões de aprimoramento na qualidade dos produtos. A empresa possui um sistema formal de acompanhamento de desempenho, onde tem um projeto chamado rastreador, para detecção de uma possível perda de clientes.

A busca por altos níveis de excelência tem sido um dos objetivos da em-

presa, se comprometendo a utilizar toda a tecnologia que está à disposição no mercado. A Di Solle acompanha todo o desenvolvimento em termos de tecnologia, para oferecer a seus clientes o que há de mais inovador em termos de produtos de altíssima qualidade.

Em 2004, a Di Solle implementou um sistema, adquirindo vinte e três módulos do *Sistema Enterprise Resource Planning* – ERP Cigam, que gerencia todos os setores da empresa, propiciando uma maior agilidade nos processos de planejamento e acompanhamento dos objetivos organizacionais.

Até 2003, a empresa não tinha planejamento estratégico e operacional, e a administração era com base nos conhecimentos de gestão dos sócios. O sistema de controle da Di Solle era marcado pela estrutura centralizada e pelo alto grau de formalização de controles. O orçamento desempenhava um papel fundamental no controle de gestão da empresa.

Em 2004, ocorreu a implementação do *Balanced Scorecard* como uma ferramenta de gestão estratégica. O desenvolvimento do *Balanced Scorecard* tem por objetivo tornar a formulação e a implementação da estratégia um processo contínuo de aprendizagem, em que todos os profissionais da empresa sejam envolvidos em todas as fases de desenvolvimento.

O objetivo da empresa em implementar o *Balanced Scorecard*, foi sair dos indicadores tradicionais (os financeiros), para outros indicadores de controle recomendáveis no processo de medição do desempenho empresarial (BSC, *benchmarking*, satisfação dos *stakeholders*, balanço social, sucesso na inovação e reconhecimento do capital intelectual).

A Di Solle Cutelaria considera o câmbio um fator determinante, no qual o seu risco precisa ser minimizado. A empresa constantemente verifica as oportunidades de mercado de acordo com as oscilações do câmbio.

Para entrar no mercado internacional, há de se ter um preço competitivo e são necessárias análises do mercado, para tomada de decisão de exportar, obtendo informações necessárias para descobrir se o mercado está favorável ou não.

Assim sendo, a empresa busca exportação para os países que possam lhe trazer vantagens financeiras e competitivas.

### 3.2 O Caso da Lupatech S/A

A Lupatech S/A é uma empresa líder no Mercosul na fabricação de Válvulas Industriais; é fabricante de equipamentos para o setor de Petróleo e Gás e de conjuntos para a Cadeia Automotiva. Possui três segmentos de negócios: *Energy Products*, *Flow Control* e Metalurgia, conta com aproximadamente 2.950 colaboradores e obteve uma receita líquida no total de R\$ 128,2 milhões no 3º trimestre de 2009.

A Lupatech S/A foi fundada em agosto de 1980 pelo administrador Nestor Perini, que abriu uma pequena empresa de microfusão (fundição para componentes da indústria) num galpão em Caxias do Sul, na Serra gaúcha. Era chamada Microinox Microfusão de Aços Ltda., sob a perspectiva de desenvolver, por meio de um processo de alta complexidade, peças em aço. Iniciou suas atividades internacionais no ano de 1984, através de exportação de componentes para máquinas industriais e processos de cortes metálicos de alta precisão. Sua entrada no mercado externo se deu por meio de distribuidores e revendedores.

Nesta época, para os gestores da empresa a exportação era apenas uma questão cultural, que foi sendo incorporada pelos funcionários aos poucos. Ao mesmo tempo, a empresa teve que buscar no mercado profissionais especializados, dispostos a aceitar o desafio de competir em escala global para manter o nível de competitividade.

No ano de 1992, com base nos planos estratégicos de internacionalização da Companhia, adquiriu-se a Esferomatic – com sede na Argentina, Quilmes (Buenos Aires), é fabricante de válvulas-esfera focada no setor de petróleo e gás e Líder no mercado argentino. A intenção desta aquisição foi ganhar *market share*, pois o Brasil era o principal mercado da Esferomatic.

Entretanto, diante das dificuldades encontradas numa eminente mudança de regime cambial, esta participação na Esferomatic foi alienada em 1998, antevendo alterações cambiais e dificuldades de exportar da Argentina para o Brasil.

Em 1993, deu-se início à Divisão Steelinject, a partir de um provável contrato de transferência de tecnologia com uma empresa americana. A Steelinject é pioneira na América Latina na introdução do processo de mol-

dagem por injeção de pós-metálicos e cerâmicos.

No ano seguinte, aconteceu o primeiro financiamento da FINEP, para transferência de tecnologia adquirida da Parmatech Corporation, empresa estrangeira líder em processos de alta precisão. Mais dois financiamentos, em 1998 e 2002, viabilizaram a execução do projeto. O valor total investido foi de, aproximadamente, R\$ 7 milhões.

A Lupatech buscou trilhar um caminho de fortalecimento como empresa inovadora. Na busca da perpetuação de seu crescimento, utilizou seu Centro de P&D e, com base nas pesquisas realizadas, aprimorou-se tecnologicamente no desenvolvimento de seus produtos e processos. Desta forma, a empresa registra e patenteia suas criações e possui um portfólio de produtos para exportação.

Para solidificar sua atuação no exterior, entre os anos de 2002 e 2003, a Lupatech S/A, constituiu a Lupatech North America, como resultado de uma *joint venture* da subsidiária Lupatech Investments com a sociedade norte-americana Ideal Controls. Essa unidade foi constituída nos EUA para operar comercialmente com todas as linhas de válvulas produzidas pela Valmicro e pela MNA e para funcionar como uma central de distribuição e estocagem de válvulas no mercado externo. Em 2005, esta *joint venture* foi encerrada. A Lupatech North America foi liquidada e seus ativos e passivos provavelmente serão transferidos para a Lupatech Investments que, em 2006, foi transferida para Houston, no Estado do Texas, EUA, onde atua como escritório comercial, com foco principal nas vendas das linhas de válvulas para o setor de petróleo e gás.

Entre 2004 e 2005, foram registradas patentes internacionais de forte impacto econômico, onde a companhia gaúcha passou a ter uma experiência diferenciada no comércio internacional: com o conhecimento adquirido através das pesquisas, desenvolveu-se uma técnica de fundição que é inédita em todo o mundo. Decorrente desses investimentos, a companhia recebeu em torno de US\$ 1 milhão em *royalties* no final de 2005.

Dando prosseguimento a estratégia de crescimento por aquisições seletivas, em 20 de junho de 2006, foi adquirida a totalidade das ações da Itasa, fundição localizada na Argentina com elevado padrão tecnológico para a fundição de peças, em ligas metálicas com alta resistência a corrosão, prin-

principalmente para bombas e válvulas destinadas ao setor de Petróleo e Gás na América Latina.

Em 19 de dezembro de 2006, foi concluída a aquisição da totalidade do capital de duas sociedades localizadas na Argentina, a Válvulas Worcester de Argentina Sociedad Anônima, Industrial y Comercial e da Esferomatic S.A., hoje denominada Lupatech Esferomatic. Essas duas transações marcam a trajetória da Lupatech, tornando-se líder no mercado argentino de válvulas.

Dando continuidade as aquisições para exercer liderança de mercado na Argentina, em 12 de Novembro de 2007, foi anunciada a aquisição da Jefferson Sudamericana S.A., hoje denominada Lupatech Jefferson e de suas coligadas nos Estados Unidos, México e Brasil (escritórios de representação).

No mês seguinte, no dia 17, foi anunciada a aquisição, em conjunto com o Axxon Group (gestora de fundos de Private Equity, cujo investidor âncora é o Natixis Private Equity, braço de investimentos privados do banco Natixis, instituição financeira líder na França), das cotas do capital da Delta Compresión SRL e Aspro do Brasil Sistemas de Compressão para GNV Limitada, em conjunto denominadas “Aspro”. Localizada em Escobar, Argentina, a Aspro é líder mundial no mercado de equipamentos e sistemas para compressão de GNV (Gás Natural Veicular), com exportações para quase 30 países nas Américas, na Europa e na Ásia. A participação da Lupatech na Aspro é de 50%.

Em 2008 a Lupatech se posicionou para aproveitar o crescimento da exploração do petróleo no Brasil e apostou em capitalização e desenvolvimento no mercado interno e externo. Em 7 de Julho de 2008, concluiu-se a aquisição da Gavea Sensors, hoje Lupatech Monitoring Systems, que produz sensores de fibra óptica principalmente para o setor de petróleo e gás, sendo também utilizados para monitoramento de estruturas, com atuação crescente também no setor elétrico e na indústria aeronáutica.

Por fim, a última empresa adquirida integralmente no exterior foi, em 19 de dezembro de 2008, a Norpatagonica S.R.L. (Norpatagonica), localizada na área de Neuquen, na Argentina, que atua há mais de 20 anos como prestadora de serviços no setor de petróleo e gás.

As unidades da Argentina e as empresas adquiridas através do processo de integração, continuam com as estruturas de acordo com seu ambiente local.

A Lupatech atua internacionalmente e está exposta ao risco cambial de-

corrente de exposições de algumas moedas, principalmente com relação ao dólar dos Estados Unidos e ao peso Argentino. O risco cambial decorre de operações comerciais e financeiras, ativos e passivos reconhecidos e investimentos líquidos em operações no exterior. A Administração estabeleceu uma política que exige que as empresas do Grupo administrem seu risco cambial em relação à sua moeda funcional. Para administrar seu risco cambial decorrente de operações comerciais, as empresas buscam equilibrar sua balança comercial entre compras e vendas em moedas diferentes da moeda funcional.

A moeda de troca usada nas operações de Preços de Transferência é o dólar e o peso argentino. No entanto, a empresa não sobrecarrega os seus Preços de Transferências com essas variações.

A gestão de risco é realizada pela tesouraria central do Grupo, segundo as políticas aprovadas, exceto para as controladas em conjunto, as quais são compartilhadas com os demais acionistas controladores. A tesouraria do Grupo identifica, avalia e protege a Companhia de eventuais riscos financeiros em cooperação com as unidades operacionais do Grupo. O Conselho de Administração estabelece princípios para a gestão de risco global, bem como para áreas específicas.

Em virtude da volatilidade das moedas, a empresa se protege através de *hedge natural*. O Grupo possui apenas operações de derivativos de *hedge* para proteção cambial em operações de captações em moeda outra que não a moeda funcional do Grupo. A empresa acredita que o câmbio não pode ser um impeditivo para a competitividade no mercado, por isso, é tratado com muito cuidado.

Assim sendo, a empresa buscará produzir no país em que o seu preço se tornará mais competitivo.

Atualmente, Lupatech S/A está presente em mais de 30 países, e a sua atuação no mundo cresce a cada ano. As atividades desenvolvidas no Brasil e no exterior desafiam seus gestores a adequarem suas políticas de gestão para os novos empreendimentos.

Para o gestor da Lupatech, Nestor Perini, empreender no Brasil é muito desafiador, pois, além da necessidade de comprar bem, produzir com qualidade e baixos custos, as empresas são constantemente afetadas por uma

nova taxa de câmbio, uma nova taxa de juros (quase sempre a mais alta do mundo), uma nova restrição de crédito, um novo imposto ou a mudança da alíquota dele, uma nova Medida, etc, encontrando assim algumas barreiras no crescimento da Companhia e no processo de internacionalização.

No cenário atual, as empresas brasileiras procuram seus caminhos para se defender e manter posições nos mercados internacionais, apesar da crescente invasão chinesa. Investir em produtos customizados, no cliente e em suas necessidades é a principal estratégia. da Lupatech, investir em desenvolvimento para inovar em tecnologia e fazer com que a produção seja focada nas necessidades dos clientes, para evitar que sejam simples *commodities*.

Em 2006, iniciou-se o processo de Integração de aquisições, adquirindo 16 empresas e, além disso, aplicou-se mais de R\$ 200 milhões na ampliação e modernização dos parques fabris, adequando-os às mais avançadas tendências de preservação do meio ambiente e na aquisição de máquinas e equipamentos para se tornar ainda mais competitiva.

Em 2009, iniciou a segunda fase desse processo de integração, na Controladoria, no qual a empresa adquiriu vários sistemas de ERP (Sistemas integrados). O resultado desse processo terá como consequência melhorias de produtividade, redução de custos e despesas e, conseqüentemente, ganhos de competitividade, que serão refletidos já no orçamento de 2010.

Os orçamentos são elaborados pela Controladoria com a participação direta dos Diretores das unidades e submetidos ao Conselho de Administração para ratificação ou retificação. As metas são estabelecidas pelo Conselho administrativo e pela Diretoria Corporativa.

Em 2005, foi implantado o CPDL - Centro de Pesquisa e Desenvolvimento com o objetivo de desenvolver processos e produtos e buscar inovações tecnológicas, tanto no Segmento Flow como no Segmento Metal. O Centro conta com a participação de renomados professores universitários. Esta iniciativa gerou à Lupatech, patentes internacionais, como a tecnologia de injeção em pó, por ser a primeira empresa a desenvolver esta tecnologia na América Latina.

Com relação ao EBITDA, a Administração da Lupatech acredita que seja uma medida prática para aferir seu desempenho operacional.

Com esse grande potencial de crescimento dos últimos anos, pela utilização da capacidade produtiva já instalada e pela demanda sinalizada, a empresa vivenciou um período de forte criação de valor, percebido pelas métricas do indicador EVA.

O ROI é utilizado na avaliação de investimento, ou seja, quanto que determinado investimento irá remunerar a empresa.

De acordo com a utilização do *benchmarking*, com relação à competição, tem-se a preocupação voltada para os novos entrantes aqui no Brasil.

Os relatórios são elaborados pela Controladoria, e todas as análises e avaliações de desempenho da unidade são efetuadas com base no orçamento.

Com relação ao preço de transferência, a Lupatech não tem política de preço pré-estabelecida. O preço praticado é determinado pelo Diretor de operações, onde cada unidade inclui sua própria margem de lucro, ou seja, baseado no preço de mercado.

O Orçamento é utilizado como forma de controle de curto prazo e também como medida de avaliação de desempenho, o que significa que é a base para a remuneração variável de todos os gestores, pois a maior parte das metas é atrelada ao orçamento.

Em 24 de abril de 2006, a Lupatech S.A. celebrou o Contrato de Participação no Novo Mercado com a BOVESPA, reforçando o seu comprometimento com boas práticas de governança corporativa.

#### **4 Análise conjunta dos Casos**

Scott (1987) afirma que a primeira fase da teoria institucional, ocorre através da visualização da estrutura organizacional como um veículo adaptativo, moldado em relação às características e exigências dos participantes bem como às influências e pressões do ambiente externo. A Lupatech se encontra em período de reestruturação organizacional, pelo fato de ter se expandido muito nos últimos anos. Já com a Di Solle, este processo ocorreu em 2003, onde foi necessário rever todos os seus processos de planejamento e controle, ocorrendo mudanças internas no âmbito de toda sua estrutura organizacional, para adequação ao novo mercado em que estava inserida. Essa mudança caracterizou o processo de institucionalização, definido por

Meyer e Rowan (1992), como um fenômeno pelo qual as organizações estruturam-se a partir das exigências do seu ambiente, que pode ser explicado através de práticas isomórficas, refletindo assim uma realidade socialmente construída.

Caldas e Wood Jr. (1999) relatam que no decorrer da existência organizacional ocorre uma tendência das empresas assumirem formas e características semelhantes, uma vez que passem pelo processo de institucionalização, porém, ocorre uma tendência para a homogeneização. Em consonância com a literatura, ambas as empresas, apesar de serem de setores e porte diferentes, possuem características parecidas e tem as mesmas necessidades perante o ambiente: na utilização de algumas ferramentas de controle gerencial, como por exemplo, o *benchmarking*, e ambas tiveram a necessidade de adquirir sistemas integrados para propiciar maior agilidade nos processos e acompanhamento dos objetivos organizacionais.

A gestão de ambas as empresas é influenciada pelo ambiente externo, de acordo com as demandas. Dependendo das necessidades dos diversos *stakeholders*, novos procedimentos deverão ser adotados no intuito de dar uma nova modelagem a esse novo ambiente e a essas novas expectativas. Tais demandas são encaradas de modo positivo pelas empresas, por acreditarem que são desafios, e que resultam em aprimoramento e aperfeiçoamento dos processos já existentes. Esta forma de adequação vai de encontro à teoria contingencial, que é contemplada por incertezas ambientais, que causam as mudanças na estrutura da organização buscando constantemente conformidade com o meio ambiente (Reis, 2007).

De acordo com o modelo estruturado por Chenhall (2007), o Quadro 19 apresenta a relação entre algumas variáveis contingenciais e os sistemas de controle gerenciais, adequando-os as características das empresas estudadas.

## Quadro 1: Relação entre variáveis contingenciais e os sistemas de controle gerenciais da Di Solle e Lupatech

Variável	- Impacto da variável nos sistemas de controle gerencial.
Ambiente externo	<p>- Conforme a pressão do novo ambiente em que a Lupatech se encontra, vários processos dos sistemas formais de controles adotados, estão sendo revisados e novos instrumentos implantados.</p> <p>- A Di Solle, passou por essas pressões no período compreendido entre 2003 e 2004, onde a empresa enfrentou um intenso processo de reestruturação, passando a adotar novos sistemas de controles financeiros e operacionais.</p>
Tecnologia	<p>- A Lupatech efetua altos investimentos em desenvolvimentos de tecnologia de ponta, para ganhar vantagem competitiva perante seus <i>players</i>; Seu processo de expansão se deu através de capital de risco adquiridos no mercado; a ferramenta utilizada para avaliação de desempenho organizacional ainda é o orçamento.</p> <p>- Na Di Solle, a busca por altos níveis de excelência é um dos objetivos da empresa, utilizando a perspectiva da Inovação para aumento de <i>market share</i>. Utiliza a ferramenta do <i>BSC</i> como forma de avaliar o desempenho operacional e financeiro.</p>
Estrutura organizacional	<p>- Ambas as empresa utilizam estruturas descentralizadas. No entanto, as decisões estratégicas da Di Solle são determinadas pelos sócios; já na Lupatech são centralizadas pelo Conselho de administração e a Diretoria do Corporativo e descentralizadas em relação a suas operações. Ambos utilizam controles formais e utilização de métricas de performance dos grupos.</p>
Tamanho	<p>- No caso da Lupatech, em conformidade com as 16 aquisições de unidades adquiridas, passou a ser empresa de grande porte, havendo a necessidade de implantação de sistemas integrados (SAP) e mais sofisticação em seu sistema de controle gerencial;</p> <p>- A Di Solle já utiliza sistema integrado (SAP) e um sistema integrado de custo, para alcance da redução destes e obtenção preços competitivos.</p>
Estratégia	<p>- Ambas utilizam-se das estratégias de Liderança de custo e de diferenciação, para manter vantagens competitivas perante seus <i>players</i>.</p>

Fonte: elaborado pela autora.

De acordo com a literatura da Teoria da Agência, uma das formas de minimizar a assimetria de informação e os problemas de agência é a adoção de um sistema de governança corporativa (Carvalho, 2002). As práticas da Lupatech estão condizentes com a teoria, pois se enquadram no nível mais elevado de governança “Novo Mercado”, uma forma de suas informações serem transparentes, a fim de atender assim aos interesses dos diversos *stakeholders*. Já para Anthony e Govindarajan (2008), há dois modos de se lidar com os problemas dos objetivos divergentes e a assimetria de informações: monitoração e incentivos.

Dentro deste contexto, as duas empresas atendem às expectativas, pois no caso da Di Solle é monitorado através do BSC e os funcionários recebem mensalmente incentivos pelos cumprimentos dos objetivos impostos pela empresa. Entretanto, na Lupatech, os cumprimentos das metas são monitorados através do plano orçamentário e a empresa visa dar os incentivos como forma de manter os funcionários comprometidos com seus objetivos, e para se sentirem valorizados. Estes recebem uma remuneração variável de acordo com os objetivos alcançados das unidades de negócios, o PPR – Programa de Participação nos Resultados e a remuneração que é distribuída a cada cinco anos (retenção de talentos). Corroborando com o tema, Jensen e Meckling (1976) afirmam que para evitar os conflitos de interesse é necessário o alinhamento desses interesses, e consideram ser responsabilidade do principal criar mecanismos de incentivo e controle do comportamento do agente para que haja uma convergência dos respectivos objetivos. Tais incentivos podem ser positivos como prêmios de compensação, planos de incentivos, planos de desempenho ou negativos como demissões e penalidades contratuais.

De acordo com Rocha (2003), a partir da metade da década de 90, ocorreu a abertura do mercado e o surgimento da globalização, ocasionando a entrada de *players* estrangeiros que passaram a representar uma ameaça para muitas empresas brasileiras, estimulando-as a buscar novos mercados para diversificar risco, fortalecer-se e adquirir *know how*, o que gerou mudança nas formas de gestão empresarial e uma visão cada vez mais voltada para outros mercados que possam ser explorados. Diante deste contexto, a Di Solle se internacionalizou em 1997, através de exportação de produtos (Alem e Cavalcanti, 2005). Um dos principais motivos foram as dificuldades

enfrentadas no mercado interno, pois não poderiam se limitar ao mercado nacional, que em meados de 90 estava estagnado. Além desse motivo, a Di Solle destacou mais três causas que a levaram a se internacionalizar: (i) Cultura empresarial voltada para a motivação estratégica da empresa de crescer; (ii) Divulgação da marca Di Solle; (iii) A existência de um mercado a ser explorado.

Porém, a Lupatech, iniciou suas atividades internacionais em 1984, face ao fato de ter um mercado internacional para seus produtos, no qual a empresa sempre teve investimentos em tecnologias para atender tanto o mercado interno quanto o externo. Por esse motivo, a empresa montou um portfólio de produtos somente para exportação. Esses motivos estão em conformidade com a literatura (Dunning, 1998) que considera que as empresas são estimuladas a promover a própria internacionalização, devido basicamente a comercialização, o acesso a novos mercados, à necessidade de recursos naturais e ganhos de eficiência.

Johanson e Vahlne (1977) afirmam que, conforme o modelo de Uppsala, a inserção das empresas em outros países acontece através de estágios evolucionários, em pequenos passos, ao invés de realizarem grandes investimentos. Geralmente, as empresas começam a exportar para outros países via agentes, posteriormente estabelecem subsidiária de vendas e eventualmente, em alguns casos, iniciam a produção no país hospedeiro. Com relação aos países escolhidos, o modelo traz o conceito de distância psíquica, definida como a soma de fatores que previnem o fluxo de informações de, e para, o mercado (diferenças em linguagem, educação, práticas de negócios, cultura e desenvolvimento industrial). No caso da Di Solle verificou-se que se encontra no 2º estágio de envolvimento internacional, enquanto a Lupatech encontra-se no último estágio da Escola de Uppsala, no qual mostra um comprometimento crescente de recursos com relação ao mercado.

A internacionalização, assim como a escolha dos modos de entrada de ambas as empresas, foi feita de maneira incremental. Primeiramente, as empresas escolheram mercados próximos, tanto geograficamente quanto culturalmente, começando por modos de entrada baseados em exportação, e depois, no caso da Lupatech, adotou-se modos de entrada contratuais e, finalmente, aqueles baseados em investimento como preconizados pelos modelos Uppsala (Johanson e Vahlne, 1990).

Ao longo da descrição do processo de internacionalização da Lupatech, verificou-se que a empresa encontra-se no 4º estágio referente ao Modelo de Uppsala. A análise feita sob esse aspecto revelou que a Lupatech apresenta uma série de sinais que são listados pela literatura como processo de internacionalização. Pois, gradativamente, a empresa abriu operações no mercado externo e foi ampliando sua produção e presenças internacionais. Hoje conta com cinco unidades de produção localizadas na Argentina e três centros – um centro para fins de comercialização nos EUA, e mais dois escritórios de representação nos EUA e no México (Alem e Cavalcanti, 2005).

De acordo com as aquisições de unidades na Argentina, a Lupatech está em conformidade com o que diz na literatura, baseada em Dunning (1998), em que a principal motivação para esse tipo de procedimento é a *market seeking* uma vez que a empresa buscou as vantagens de localização (próximo ao Brasil) e as sinergias de mercado; e *resource seeking*, pois a mão de obra era mais barata reduzindo o custo de produção.

Em relação à classificação das empresas internacionalizadas proposta por Dymont (1987), verificou-se que a Lupatech S.A. classifica-se como transnacional, pois consolidou o processo de internacionalização ao adquirir unidade na Argentina e fazer *joint venture* com empresas locais nos EUA para exportação de tecnologia. Já a Di Solle é classificada como exportadora, pois se encontra em fase inicial do processo de internacionalização; onde as atividades operacionais das unidades fabris concentram-se no país de origem, ou seja, no Brasil.

As principais vantagens na internacionalização das empresas estudadas foram as seguintes: (i) passar a ter marca conhecida internacionalmente, (ii) aumento de produção e receita (iii) presença internacional com parcerias fortes em mercados estratégicos. No caso da Lupatech, pode-se considerar mais uma vantagem, que foi o aumento de seu *market share*, pois as unidades adquiridas na Argentina eram *players* no mercado interno e externo.

As aquisições adquiridas no mercado Argentino foram baseadas na teoria dos custos de internalização, uma vez que os custos de mão de obra na Argentina são mais baratos que no Brasil. De acordo com esta teoria, considera-se que as falhas de mercado, tais como custos de informação, opor-

tunismo e especificação de ativos, criam as condições que levariam uma empresa a utilizar o investimento direto como modo de entrada em um mercado externo. (Fina e Rugman, 1996).

Com base na teoria de Recursos baseados em valor, Barney (1991) afirma que os recursos detidos pelas as empresas, se forem de difícil replicação (aquisição ou substituição), criam potencial para o estabelecimento de vantagens competitivas que podem dar origem a um desempenho superior e sustentável até que empresas rivais obtenham conjunto de recursos equivalentes. Em conformidade com esta concepção, a Lupatech, investe em um Centro de pesquisa de desenvolvimento, no intuito de desenvolver novas tecnologias, que são patenteadas internacionalmente. Sendo assim, a maior vantagem competitiva sustentável da empresa é a sua alta tecnologia. A Di Solle também investe em inovações no desenvolvimento de novos produtos. Por exemplo: em 2008 lançou uma linha de talheres finos em Brailer e os talheres que não encostam na mesa, que foram apresentados para o mercado interno e externo, e patenteados até 2020, em todos os países, seu lançamento foi realizado nos Estados Unidos na House Wares, em Chicago.

Para Flamholtz (1979) e Dymont (1987), a necessidade de um sistema de controle em organizações com operações internacionais é maior do que para uma de mesmo porte localizada apenas no ambiente doméstico. Analisou-se que a Lupatech está de acordo com a literatura, visto que o processo de internacionalização tornou-se mais complexo com relação ao sistema de controle da empresa. Diante deste contexto, a empresa está implementando, desde 2006, sistemas integrados – SAP, com intuito de resolver parte dessas dificuldades de gerenciamento decorrentes da sua expansão tanto no mercado interno quanto no externo. Mas ainda utiliza os mesmos mecanismos que utilizava quando operava somente no mercado local. Esses mecanismos têm características bastante simples, mostrando que se a empresa não adotar modelos sofisticados, como recomenda a literatura sobre controle gerencial em um ambiente globalizado, podem surgir futuros problemas no âmbito da concorrência internacional agressiva (Dymont, 1987).

Enquanto isso a Di Solle, apesar de operar somente como exportadora e suas atividades operacionais serem desenvolvidas somente em seu país de origem, utiliza instrumentos de controles de gestão contemporâneos. O *controller* da Lupatech comentou que face a reestruturação, muitas mudanças deverão ocorrer internamente em 2010, com relação a gestão do grupo.

No caso da Lupatech, o controle de tomada de decisões estratégicas é de responsabilidade do Conselho de Administração e da Diretoria Corporativa (família Perini tem 25% das ações ordinárias), e o sócio fundador, faz parte do Conselho e da Diretoria. As unidades adquiridas no exterior, por enquanto, ainda são geridas pela matriz. De acordo com Prahalad e Doz (1993), a partir do momento em que as subsidiárias crescem e conseguem maior autonomia em relação aos recursos estratégicos, surge um problema no sistema de controle gerencial de empresas globalizadas, pois a capacidade da organização central de controlar as estratégias das subsidiárias se reduz, corroborando com o entendimento de Dymment.

Os problemas de origem cultural não têm uma regra geral e variam muito de acordo com o país. Segundo dados coletados, a Lupatech irá respeitar a cultura local das suas subsidiárias, ou seja, tanto a estrutura organizacional como o sistema de controle gerencial serão adaptados de acordo com cada país. Sendo que estes problemas ainda não foram levantados, pois, de acordo com o projeto de integração das unidades adquiridas de 2006 a 2009, somente em 2010 passará para a 2ª fase, momento este de consolidação e integração de todas as unidades, neste período que ocorrerão os possíveis problemas a este nível.

Além disso, ambas as empresas consideraram fatores importantes: o idioma, os costumes, as práticas de negócio e os padrões contábeis estando concernentes com que Merchant (1998) apresenta na literatura. Desta forma, na Lupatech, em termos de preparação dos funcionários, são oferecidos cursos para especialização e desenvolvimento dos mesmos, e também cursos de línguas espanhol e inglês. Nesse sentido, as funções estratégicas no exterior são ocupadas por executivos brasileiros. Já a Di Solle Cutelaria, enfrentou diversas dificuldades originadas por diferenças culturais: idioma, costumes, as práticas de negócios, legislações, dentre outros problemas. Sendo necessários apoio de consultorias, e contratação de mão de obra especializada e treinamentos.

Apesar de a maioria das práticas utilizadas para controlar uma empresa no exterior seja semelhante às domésticas, Anthony e Govindarajan (2008) consideram dois problemas nos sistemas de controle gerencial utilizados em atividades no exterior: a política de preços de transferência e as taxas de câmbio.

Para a Di Solle Cutelaria, o câmbio é um fator determinante, no qual seu risco precisa ser minimizado. A empresa constantemente verifica as oportunidades de mercado de acordo com as oscilações do câmbio. Para entrar no mercado internacional, tem que se ter um preço competitivo e são necessárias análises do mercado, para tomada de decisão de exportar, informações estas necessárias para salientar se o mercado está favorável ou não. Assim sendo, a empresa busca exportação para os países que possam lhe trazer vantagens financeiras e competitivas.

No entanto, a Lupatech está exposta ao risco cambial decorrente de exposições de algumas moedas, principalmente com relação ao dólar dos Estados Unidos e ao peso Argentino. O risco cambial decorre de operações comerciais e financeiras, ativos e passivos reconhecidos e investimentos líquidos em operações no exterior. A Administração estabeleceu uma política que exige que as empresas do Grupo administrem seu risco cambial em relação à sua moeda funcional. Para administrar seu risco cambial decorrente de operações comerciais, as empresas buscam equilibrar a sua balança comercial entre compras e vendas em moedas diferentes da moeda funcional. A moeda de troca usada nas operações de Preços de Transferência são o dólar e o peso argentino. No entanto, a empresa não sobrecarrega os seus Preços de Transferências com essas variações. A gestão de risco é realizada pela tesouraria central do Grupo, segundo as políticas aprovadas, exceto para as controladas em conjunto, as quais são compartilhadas com os demais acionistas controladores. Em virtude da volatilidade das moedas, a empresa se protege através de *hedge* natural. O Grupo possui apenas operações de derivativos de *hedge* para proteção cambial em operações de captações em moeda outra que não a moeda funcional do Grupo.

Os problemas encontrados nas empresas no que tangem ao controle em atividades no exterior são os mesmos que os descritos por Anthony e Govindarajan (2008).

Ambas acreditam que o câmbio não pode ser um impeditivo para a competitividade no mercado, por isso, é tratado com muita cautela.

#### **4.1 Síntese dos Resultados**

Quanto à primeira pergunta da pesquisa de acordo com as informações coletadas, evidenciou-se que:

Os principais impactos ocasionados pela internacionalização no sistema de controle de gestão da Di Solle Cutelaria se deu: (i) pelo aprimoramento da flexibilização do sistema, tendo em vista as dificuldades originadas durante o processo de entrada no mercado externo, originando assim as possibilidades de criação de mecanismos que minimizam problemas criados por diferenças cambiais, acarretando em uma considerável melhora no desempenho operacional; (ii) passou a investir pesado em tecnologia, para estar sempre inovando, e trazendo produtos diferenciados e com qualidade, para um público externo mais exigente, fazendo com que estivesse um passo a frente, perante aos seus *players*; (iii) ocasionou também fortalecimento da marca e aumento da competitividade em outros países e internamente também; (iv) aquisição de um novo sistema integrado (SAP); (v) adoção de ferramentas contemporâneas de controle gerencial; (vi) o seu sistema de controle gerencial sofreu alterações; (vii) melhoria nos resultados de acordo com a avaliação de desempenho da empresa, após a sua entrada no mercado externo; e (viii) no âmbito geral, o processo de internacionalização, afetou positivamente o sistema de controle de gestão adotado pela empresa.

Já a Lupatech resultou nos seguintes impactos: (i) adequação das estruturas de controle para avaliação de desempenhos; (ii) outro impacto ocasionado foi a reestruturação organizacional; (iii) busca de capital intelectual dentro das unidades adquiridas; (iv) a adoção de outros instrumentos de controles. Ainda não formalizados, os controles estão sendo estruturados considerando outros índices financeiros e não financeiros para a caracterização de um sistema mais adequado; (v) devido ao processo de internacionalização houve maior complexidade dos negócios, desta forma exigiram-se adaptações e alterações nos sistemas de controles gerenciais, motivo pelo qual a empresa investiu na implantação do sistema SAP, que possui um alto valor de aquisição somado a custo de treinamento de pessoal para utilizá-lo; (vi) treinamentos e cursos para os executivos atuarem tanto no Brasil quanto no exterior; (vii) diante das barreiras encontradas como cultura, idioma, sistema de governo e diferentes fatores forçaram a adoção de um novo sistema de controle gerencial.

Em relação à segunda questão, analisando o sistema de controle de gestão utilizado pelas empresas em termos de proximidade ou afastamento ao que é apresentado pela literatura como um sistema de controle de gestão adequado, verificou-se que apesar dos resultados obtidos na análise do caso

não serem generalizados, em muitos aspectos aproxima-se da literatura de controle de gestão.

Logo, após as análises das etapas seguidas pelo controle gerencial das empresas estudadas, constatou-se que as empresas estão de acordo com as atividades de controle gerencial, segundo Anthony e Govindarajan (2008), que incluem: (i) planejar o que a organização deve fazer; (ii) coordenar as atividades de várias partes da organização; (iii) comunicar a informação; (iv) avaliar a informação; (v) decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar; e (vi) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Portanto, tem-se que a finalidade do controle gerencial é assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da empresa sejam atingidos.

## **5 Considerações finais e sugestões para futuras pesquisas**

Conclui-se que diante dos resultados dos últimos anos, as empresas desenvolveram, ao longo de sua existência, a capacidade de adaptar-se a diferentes contextos e realidades. Sendo necessário desenvolver uma estrutura organizacional flexível e um processo de gestão que seja eficaz e eficiente, para atender a diferentes demandas. As empresas necessitaram da aquisição de sistemas gerenciais totalmente integrados, para que fosse possibilitada a comunicação entre as informações dos diversos setores.

Conclui-se também que a internacionalização para as duas empresas estudadas foi considerada como um instrumento essencial para a sobrevivência no próprio mercado doméstico e não apenas como a busca de novos mercados no exterior.

A principal motivação para a internacionalização das empresas foi o aumento de competitividade, fator este essencial para que pudessem garantir as parcelas já conquistadas no mercado doméstico.

Outra conclusão é que a Lupatech ficou estagnada no segundo estágio da Escola de Upsala durante muitos anos e, somente depois de se fortificar e se preparar para o mercado através de estudos e pesquisas, passou a dar seguimento ao seu processo de internacionalização.

Já a Di Solle encontra-se no primeiro estágio, porém, constatou-se que nas suas metas organizacionais, a empresa pretende aumentar o seu parque industrial, para atender a demanda dos mercados.

Pode-se concluir também que a gestão de ambas as empresas foram influenciadas pelo ambiente externo, remodelando-as a esse novo ambiente e as novas expectativas, através de abordagens dos fatores contingenciais. A literatura apresentada permitiu o destaque das variáveis que influenciam o desenho do sistema e que, quando percebidas, auxiliam os gestores em sua atividade gerencial de avaliação das unidades de negócios.

Os resultados obtidos possibilitaram avaliar o nível do impacto do processo de internacionalização sobre o sistema de controle gerencial e classificá-lo como positivo.

Evidenciou-se também a capacidade de adaptabilidade da organização decorrente do novo contexto em que as empresas encontram-se inseridas. Comprovou-se, assim, que as empresas estudadas utilizaram novas estratégias, sejam elas a níveis internacionais ou em novos negócios, ocasionando reflexos no desenho do sistema de controle gerencial, que dependendo do interesse dos gestores, adota-se até um novo sistema.

Com relação a atual política de profissionalização dos empregados, foi constatado que as empresas, quando inseridas em novos mercados, buscam incessantemente atender a uma perspectiva de inovação, necessitando desta forma de funcionários mais capacitados e preparados.

Por fim, quando se comparam os achados do presente estudo com as características relacionadas ao plano de referência teórico usado neste trabalho, conclui-se que no sistema de controle de gestão em uso nas empresas predominam as características apontadas como eficazes na revisão de literatura que fundamentou este estudo.

Durante a realização desta pesquisa vislumbraram-se alguns aspectos que merecem ser aprofundados, merecendo assim a realização de novas pesquisas sobre o tema aqui estudado.

Sugere-se a realização de pesquisas com a utilização de novas abordagens sobre controle gerencial disponíveis na literatura e a utilização de indicadores quantitativos e testes estatísticos.

Para finalizar propõe-se também a realização de futuras pesquisas, através de estudo longitudinal do desenvolvimento das empresas. Em particular, do controle de gestão através das possibilidades de atribuir valores as variáveis

veis organizacionais e as características do sistema de controle de gestão em diversos momentos do passado, preconizando assim a evolução, utilizando critérios de confiabilidade e validade que sejam aceitáveis cientificamente.

## **Bibliografia**

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. *Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise*. In: Encontro da Associação Nacional de Pós- Graduação e Pesquisa em Ciências Contábeis, 1, 2007, Gramado. Anais. São Paulo: ANPCONT, 2007. 1 CD-ROM.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Editora McGraw Hill, 2008.

BARNEY, J. B. *Firm resource and sustained competitive advantage*. Journal of Management, v. 17, n.1, p. 99-120, 1991.

BARTLETT, C.A.; GHOSHAL, S. *Gerenciando empresas no exterior: a solução transnacional*. São Paulo: Makron Books, 1992.

BERLE, A. A.; MEANS, G., C. *A Moderna Sociedade Anônima e a Propriedade Privada*. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

BEUREN, I. M, RAUPP, F.M. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BEUREN, I. M. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

CANALS, J. *La internacionalización de la empresa*. Madrid: McGraw-Hill, 1994.

CARNEIRO, P.S.M. *Internacionalização das empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, São Paulo, 2000.

CARVALHO, G.S. *A Influência da Internacionalização sobre o controle gerencial de uma empresa brasileira: o caso Sabó Ltda*. Dissertação de Mestrado, UERJ, Rio de Janeiro, 2008.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pámela S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CZINKOTA, M.R; RONKAINEN, I.A.; MOFFET, M.H.; MOYNIHAM, E.O. *Global business*. 2ª ed. Forth Worth: The Dryden Press, 1998.

DI SOLLE CUTELARIA LTDA, Gramado, Rio Grande do sul, 2010. Disponível em [www.disolle.com.br](http://www.disolle.com.br), acesso em 2008 a 2010.

DUNNING, J. H. *The eclectic paradigm of international production: a restatement and some possible extensions*. Journal of International Marketing Business Studies, vol. 19, nº 1, p. 1-31, Spring, 1988.

DYMENT, J. J. *Strategies and management controls for global corporations*. The journal of business strategy, Boston, vol. 7, nº 4, p. 20-26, 1987.

EISENHARDT, Kathleen M. *Building theories from case study*. Research the Academy of Management Review. vol. 14, nº 4, Oct, 1989.

\_\_\_\_\_. *Agency Theory: an assessment and review*. The Academy of Management Review, vol. 14 (1), p. 57-74, 1989.

FINA, E.; RUGMAN, A. N. *A test of internalization theory: the Upjohn Company*. Management International Review, vol. 36, nº 3, p. 199-123, 1996.

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

GAZETA MERCANTIL ONLINE. *Reportagem Di Solle produz talheres com linguagem em Braille*. Disponível em <http://indexet.investimentosenoticias.com.br/arquivo/2008/03/04/7/Di-Solle-produz-talheres-com-linguagem-Braile.html>. Acessado de 2008 a 2010.

GOMES, J. S.; AMAT, J.M. *Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional*. , 3ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

GOMES, J. S. *O Método de Estudo de Caso Aplicado à Gestão de Negócios*. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

GRAMADOSITE.COM. *Empresa gramadense Inova para conquistar o mercado*. Texto publicado em 19/03/2008 no site de Gramado. Disponível em <http://gramadosite.com.br/estilo/autor:redacao/id:15271/xcoluna:1/xautor:1>. Acessado de 2008 a 2010.

\_\_\_\_\_. *Di Solle ganha destaque na Revista Exame PME*. Texto publicado em 16/08/2008. Disponível em <http://gramadosite.com.br/economiaenegocios/autor:redacao/id:16525/xcoluna:1/xautor:1>. Acessado

de 2008 a 2010.

..... *Grandes estreias da Globo com a participação dos talheres Di Solle*. Texto publicado em 15/01/2009. Disponível em: <http://gramadosite.com.br/noticias/geral/id:17657/search:di%20solle>. Acessado de 2009 a 2010.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvincente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATON, W. O. *Contabilidade gerencial*. Tradução de Elias Pereira. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JENSEN M.; MECKLING, W. *Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost, and ownership structure*. In: *Journal os Financial Economics*. 1976. p. 305-360.

JOHANSON, J; VAHLNE, J. E. *The mechanism of internationalization*. *International Marketing Review*, vol. 7, nº 4, p. 11-24, 1990.

KEEGAN, W. J.; GREEN, M. C. *Princípios de marketing global*. São Paulo: Saraiva, 1999.

KOTLER, P. *Administração de marketing*. 10ª ed. São Paulo: Prentice-hall, 2000.

LAMBERT, R.A. *Agency theory and management accounting*. In: C.S. CHAPMAN, A. G. HOPWOOD & M.D. SHIELDS. *Handbook of management accounting research*, Oxford: Elsevier, vol. 1, p. 247-268, 2007.

LUPATECH S/A – *Site institucional da empresa*. Disponível em <<http://www.lupatech.com.br>>

MACIARIELLO, J. A.; KIRBY, C. J. *Management control systems: using adaptive systems to attain control*. 2ª ed. New Jersey Upper Saddle River: Prentice Hall, 1994, p. 662.

MACINTOSH, N. B. *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. New Jersey: John Wiley, 1994, p. 281.

MERCHANT, K. A. *Modern management control systems: text & cases*. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. *Institucionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. American Journal of Sociology, vol. 83, nº 2, p. 340-363, 1977.

OTLEY, D. *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*. Management Accounting Research. Sarasota: nº 5, p. 289-299, 1994.

PORTER, M.E. *Estratégia competitiva. Técnicas para análise da indústria e da concorrência*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRAHALAD, C. K.; DOZ, Y. L. *An approach to strategic control in MNCs*. In: BUCKLEY, P. J.; GHOURI, P. N. *The internationalization of the firm: a reader*. London: Harcourt, 1993.

ROCHA, A. *As novas fronteiras: a multinacionalização das empresas brasileiras*. Rio de Janeiro: Mauad, 2003, p. 232.

VASCONCELLOS, E. et al. *Internacionalização, estratégia e estrutura: o que podemos aprender com o sucesso da Alpargatas, Azaléia, Fanem, Odebrecht, Voith e Volkswagen*. São Paulo: Atlas, 2008.

WILLIAMSON, O. *The Economic Institutions of Capitalism: firms, markets, relational contracting*. New York: The Free Press, 1985.

# Estudo Comparativo na Área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha

Luana Paula de Souza Barros

Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ, luanapbarros@yahoo.com.br

Josir Simeone Gomes, D. Sc.

Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio, josirgomes@superig.com.br

Nazlhe Faride Chein Schekaiban, D. Sc.

Universidad Autónoma de Tamaulipas, México, nchein@uat.edu.mx

Vicente Mateo Ripoll Feliu, D. Sc.

Universidad de Valencia, España, vicente.ripoll@uv.es

**Resumo:** Nas últimas décadas, a área de Contabilidade Gerencial tem sofrido mudanças, tanto qualitativas como quantitativas, que a tem convertido em protagonista e em uma das principais ferramentas da gestão empresarial. Atualmente, ter uma estratégia de desenvolvimento implica não somente conhecer a natureza de um negócio, mas também utilizar a informação que seja adequada para a tomada de decisões e que possa beneficiar tanto a empresa como seus acionistas, empregados, fornecedores e clientes. O objetivo deste trabalho consiste em realizar uma análise comparativa da publicação de trabalhos relacionados com a área de Contabilidade Gerencial em revistas de prestígio do Brasil, México e Espanha, realizando uma revisão das mesmas a partir de 1999 até 2005, com o propósito de identificar como evolui a pesquisa, materializada nas publicações da área objeto de estudo nos três países e dessa forma, conhecer os avanços e tendências na Contabilidade Gerencial. Para atender os objetivos propostos, este estudo caracterizou-se como descritivo, delineado por meio de pesquisa bibliográfica, documental e pesquisa de campo.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial, Brasil, México e Espanha.

# 1 Introdução

Na metade da década de 80, ocorreu a separação definitiva da Contabilidade Gerencial e conseqüentemente, da Contabilidade de Custos. A única preocupação dessas Contabilidades se baseava no cálculo do custo de produção para satisfazer informações financeiras.

Sem um horizonte definido, tal como foi mencionado em Ripoll (1992) foram realizadas as traduções dos livros de Johnson e Kaplan (1987) *“Relevance Lost”* para *“La Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión”*, de McNair, Mosconi e Norris (1989) e *“Beyond the Bottom Line”* para *“Crisis y Revolución de la Contabilidad Interna y de los Sistemas de Información”*, e se começa a destacar que algo estava ocorrendo na nova forma de entender a gestão dos custos na empresa.

Este processo de “encaixe” dentro da disciplina contábil começou a se manifestar, como mencionado em Ripoll e Montagud (1991), a partir do artigo de Kaplan (1984), quando muito da literatura anglo-saxônica de Contabilidade Gerencial enfocava a necessidade de adaptar a informação útil para a tomada de decisões aos novos conceitos do ambiente empresarial que havia motivado o reconhecimento do Sistema de Produção de Toyota.

Nas últimas décadas, a área de Contabilidade Gerencial tem sofrido mudanças, tanto qualitativas como quantitativas, que a tem convertido em protagonista e em uma das principais ferramentas da gestão empresarial. Atualmente, ter uma estratégia de desenvolvimento implica não somente conhecer a natureza de um negócio, mas também utilizar a informação que seja adequada para a tomada de decisões e que possa beneficiar tanto a empresa como seus acionistas, empregados, fornecedores e clientes.

O objetivo deste trabalho consiste em realizar uma análise comparativa da publicação de trabalhos relacionados com a área de Contabilidade Gerencial em revistas de prestígio do Brasil, México e Espanha, realizando uma revisão das mesmas a partir de 1999 até 2005, com o propósito de identificar como evolui a pesquisa, materializada nas publicações da área objeto de estudo nos três países e dessa forma, conhecer os avanços e tendências na Contabilidade Gerencial.

## 2 A Contabilidade Gerencial

O IMA (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (Atkinson *et al*, 2000).

A Contabilidade Gerencial é um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisões, causando forte influência no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento.

Ricardino Filho (1999) destaca três teorias para o surgimento da Contabilidade Gerencial:

- A primeira teoria trata do aparecimento da Contabilidade Gerencial após a Segunda Guerra Mundial. Vários autores citados por Ricardino Filho (1999), como: Keller (1957), Garrison (1976), Haynes, Warren e Massie (1961) e inclusive Johnson que, juntamente com Kaplan, viria a estabelecer novas origens para a Contabilidade Gerencial e Financeira, manifestaram-se sobre o tema relatando que a origem da Contabilidade Gerencial é muito recente e a atribuem, dentre outros fatores, ao aumento da competição empresarial, a busca pela redução de custos, ao rápido avanço tecnológico e, inclusive, à troca intensiva de conhecimento profissional;
- A segunda teoria relaciona o surgimento da Contabilidade Gerencial à Revolução Industrial. Ela se apoia na obra de Johnson e Kaplan, denominada de "*The Relevance Lost*", publicada em 1987, em que os referidos autores demonstram que as técnicas utilizadas na Contabilidade Gerencial eram conhecidas desde, pelo menos, 1925;
- A terceira teoria está embasada principalmente em pesquisas realizadas pelos ingleses, preponderantemente na década de 90, relacionando as origens da Contabilidade Gerencial a procedimentos contábeis para fins gerenciais, em uso na Inglaterra desde o século XIII.

Ricardino Filho (1999, p. 248-253) concluiu que a Contabilidade Gerencial, desde sua origem, qualquer que seja a data, sempre teve como objetivo prover

seus usuários de informações para gerenciamento das atividades. Ocorrendo, ao longo do tempo, alterações e não marcos iniciais da Contabilidade Gerencial.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 5-6), as raízes da Contabilidade Financeira estão na Revolução Industrial do século XIX, momento em que as empresas eram fortemente controladas por uns poucos proprietários administradores, os quais obtinham empréstimos através das suas relações e dos seus bens pessoais. Não existia, portanto, necessidade de elaborar demonstrativos financeiros, ao contrário da Contabilidade Gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala de têxteis, aço e outros produtos. Após a virada do século, devido às pressões exercidas sobre as companhias pelo mercado de capitais, pelos credores, organismos reguladores e imposto de renda, surgiu a necessidade da Contabilidade Financeira.

Durante muitas décadas, os contadores trabalharam para garantir que as exigências da Contabilidade Financeira fossem atendidas e para que seus relatórios fossem apresentados tempestivamente. Com isso, as práticas da Contabilidade Gerencial estagnaram. Até meados da década de 1980, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiam muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo, nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes.

Com a Revolução Industrial, surgiu a possibilidade de produção em grande escala, empregados assalariados para longos prazos, empresas com vários níveis hierárquicos e sistemas operacionais mais complexos. Com o advento das estradas de ferro, começaram a surgir grandes empresas, que eram administradas por gestores contratados, os quais recebiam remuneração com base em indicadores que sintetizassem a eficiência da mão de obra e matéria-prima, ou seja, essas empresas passaram a necessitar de sistemas de Contabilidade de Custos mais efetivos.

Com o desenvolvimento da economia, através da melhoria nos transportes e comunicações, grandes organizações surgiram. Essas organizações possuíam atividades operacionais ainda mais complexas, nas quais já não eram suficientes os sistemas de Contabilidade de Custos e foram necessárias inovações nos sistemas de informação como um todo. E assim, em constante evolução, novas necessidades deram origem à Contabilidade Gerencial.

### 3 Metodologia

Visando permitir que os objetivos propostos atendam à problemática estabelecida, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e delineada por meio de pesquisa bibliográfica, documental e pesquisa de campo, de acordo com a tipologia dada por Collis e Hussey (2005), Gil (2002), Lakatos e Marconi (2002) e Santos (1999).

Este estudo está centrado em uma pesquisa realizada por Schekaiban & Ripoll (2005), cujo objetivo foi realizar uma análise comparativa das publicações de trabalhos relacionados com a Contabilidade Gerencial nas revistas de maior prestígio da Espanha e México, efetuando uma revisão a partir do ano de 1999 até 2005, com o propósito de identificar os trabalhos da área objeto de estudo que tem chamado a atenção dos pesquisadores e profissionais de ambos os países.

No presente estudo, a população abrange o conjunto de revistas científicas e profissionais de Contabilidade nos três países estudados (Brasil, Espanha e México). A amostra é composta por vinte e uma revistas selecionadas, sendo sete revistas de cada país. A opção por esse meio, ao invés da análise de publicações de livros ou manuais, deve-se à tradicional demora do período de estudo e sua difusão.

Para a amostra representativa da publicação na área de Contabilidade Gerencial na Espanha e no México, utilizaram-se amostras de revistas constantes no estudo de Schekaiban e Ripoll (2005). No caso do Brasil, a amostra foi composta pelo número equivalente de revistas do México e da Espanha (sete revistas), utilizando-se o critério do Qualis da Capes. Foram selecionadas sete revistas de Contabilidade, enquadradas em categorias indicativas de qualidade A, B e C.

O sistema Qualis é o resultado do processo de classificação dos veículos utilizados por programas de pós-graduação para a divulgação da produção intelectual de seus docentes e alunos. Tal sistema foi concebido pela Capes para atender a necessidades específicas da avaliação da pós-graduação. Os periódicos científicos são enquadrados em categorias indicativas da qualidade A, B ou C e do âmbito de circulação dos mesmos (internacional, nacional ou local).

Os periódicos editados no Brasil são classificados segundo o seguinte conjunto de critérios de qualidade: a) normalização; b) publicação; c) circulação e visibilidade; d) autoria e conteúdo; e) gestão editorial; e f) qualidade percebida dos artigos publicados. Periódicos exclusivamente eletrônicos são também avaliados quanto às suas características especiais, por exemplo: requisitos e facilidade de acesso ao sítio; visualização, informações disponíveis e mecanismos de busca existentes no sítio; disponibilidade de textos integrais; estatísticas de acesso ao sítio etc.

As revistas selecionadas para este estudo aparecem relacionadas nos quadros 1, 2 e 3.

### **Quadro 1 - Revistas brasileiras selecionadas**

BASE – REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA UNISINOS
CONTABILIDADE VISTA E REVISTA
REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE
REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MACKENZIE
REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS – USP
REVISTA PENSAR CONTÁBIL – CRC/RJ
UNB CONTÁBIL

*Fonte: Elaboração própria*

### **Quadro 2 - Revistas mexicanas selecionadas**

ADMINÍSTRATE HOY
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DIRECCIÓN ESTRATÉGICA
EMPRENEDORES
REVISTA CONTADURÍA PUBLICA
SEGMENTO
VÉRTICE UNIVERSITARIO

*Fonte: Schekaiban (2007, p. 11).*

### **Quadro 3 - Revistas espanholas selecionadas**

HARVARD DEUSTO FINANZAS Y CONTABILIDAD
PARTIDA DOBLE
REVISTA DE CONTABILIDAD
REVISTA DE ECONOMÍA Y EMPRESA

REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD
REVISTA IBEROAMERICANA DE CONTABILIDAD Y GESTIÓN
TÉCNICA CONTABLE

Fonte: Schekaiban (2007, p. 11).

Os dados coletados foram os artigos publicados no período de 1999 a 2005 na amostra de vinte e uma revistas selecionadas nos três países estudados. A pesquisa dos artigos foi realizada na Internet e em bibliotecas.

A opção pelos artigos publicados em periódicos deve-se ao fato de ser o meio mais atualizado em relação à difusão da pesquisa, já que, se analisarmos as publicações de livros e manuais, estes vêm com certo atraso devido à demora que implica o processo de edição.

Para a realização da pesquisa foi utilizada a agrupação de Schekaiban e Ripoll (2005), a qual consta de doze linhas de pesquisa (Anexo 1) que contém setenta e seis temas sobre a Contabilidade Gerencial, na qual se apoia o estudo para a classificação realizada. Na pesquisa de Schekaiban & Ripoll (2005) foi realizada uma comparação da preocupação investigadora em Contabilidade Gerencial entre México e Espanha. Sendo assim, o presente estudo amplia essa pesquisa através da inclusão das revistas brasileiras para uma comparação entre os três países.

Todos os artigos foram analisados e separados por ano e por cada uma das doze linhas de pesquisa. No entanto, convém destacar que surgiram algumas dificuldades ao classificar os artigos entre as linhas de pesquisa fixadas, posto que alguns deles podem ser enquadrados em duas ou mais áreas, devido ao conteúdo do mesmo. Por isso, os artigos foram classificados de acordo com o que foi considerado o tema central.

Desse modo, apresenta-se o número de artigos encontrados nas revistas brasileiras (Quadro 4), mexicanas (Quadro 5) e espanholas (Quadro 6) em cada ano do período estudado:

**Quadro 4 – Nº de artigos brasileiros por revista/ano**

Revista	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
BASE - REVISTA DE ADM. E CONTABILIDADE DA UNISINOS	4	2	d	d	d	d	d
CONTABILIDADE VISTA E REVISTA	6	9	9	3	3	6	4

Revista	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE	4	3	d	d	d	d	d
REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MACKENZIE	1	2	a	1	a	3	d
REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS – USP	2	2	3	4	1	a	3
REVISTA PENSAR CONTÁBIL – CRC/RJ	4	6	7	1	3	8	6
UNB CONTÁBIL	1	2	4	3	a	3	4

Fonte: Elaboração própria. a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial. b. Não disponível. c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos no Brasil: 127.

### Quadro 5 – Nº de artigos mexicanos por revista/ano

Revista	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
ADMINÍSTRATE HOY	15	20	16	18	40	11	5
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN	3	5	5	3	6	11	b
DIRECCIÓN ESTRATÉGICA	7	10	9	12	B	b	b
EMPRENEDORES	3	40	31	32	36	24	b
REVISTA CONTADURÍA PÚBLICA	4	4	6	5	1	a	a
SEGMENTO	1	3	6	12	5	5	1
VÉRTICE UNIVERSITARIO	<b>C</b>	<b>3</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>20</b>

Fonte: Schekaiban (2007, p. 13). a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial. b. Não disponível. c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos no México: 466.

### Quadro 6 – Nº de artigos espanhóis por revista/ano

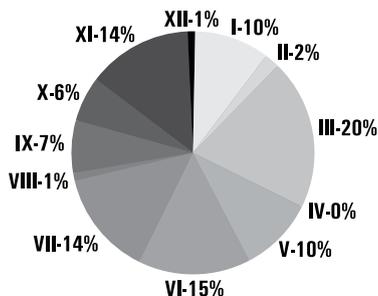
Revista	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
HARVARD DEUSTO FINANZAS Y CONTABILIDAD	3	11	19	18	25	18	13
PARTIDA DOBLE	2	10	a	16	18	16	10
REVISTA DE CONTABILIDAD	A	1	2	1	4	1	3
REVISTA DE ECONOMÍA Y EMPRESA	B	b	15	12	11	11	12
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD	4	8	5	13	7	7	11
REVISTA IBEROAMERICANA DE CONTABILIDAD Y GESTIÓN	8	15	20	d	d	d	d
TÉCNICA CONTABLE	2	6	11	13	11	1	12

Fonte: Schekaiban (2007, p. 12). a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial. b. Não disponível. c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos na Espanha: 406.

## 4 Apresentação dos resultados da pesquisa

### 4.1 Preocupação dos pesquisadores no Brasil

**Gráfico 1 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 - 2005 – Brasil**



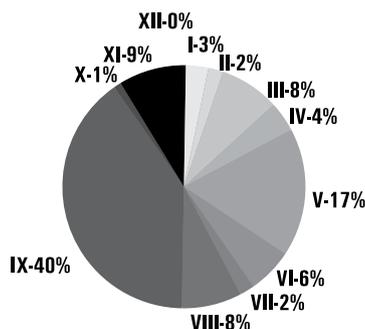
Fonte: Elaboração própria.

No caso do Brasil, a tendência que se observa nas diferentes linhas de pesquisa são apresentadas no Gráfico 1. A linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões” é a que possui a maior porcentagem com 19% dos trabalhos publicados; em seguida, temos a linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” com uma porcentagem de 15%; depois, com uma porcentagem muito próxima, as linhas “VII. Modelo de custos ABC/ABM” e “XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial” se apresentam com 14%, enquanto a linha “I. Contabilidade de Custos” e a linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial” alcançam o percentual de 10%.

Em segundo plano, se apresenta a linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” com 7%, seguida pela linha “X. Setor Público” com 6%, enquanto a linha “II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial” apresenta um percentual de 2%. Por último, apresentam-se as linhas “VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas” e “XII. História da Contabilidade Gerencial” com 1%. Vale ressaltar que nas revistas brasileiras estudadas não foram encontrados artigos que abordasse temas da linha “IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial”.

## 4.2 Preocupação dos pesquisadores no México

**Gráfico 2 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 - 2005 – México**



Fonte: Schekaiban (2007, p. 17).

No México, observa-se no Gráfico 2, que a linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” é a que tem o percentual mais alto, ocupando a primeira posição com 40%. Em seguida, a linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial” se apresenta em segundo lugar com a porcentagem de 17%. Posteriormente, temos a linha “XI. Projeções Setoriais da Contabilidade Gerencial” com 9% e as linhas “VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas” e “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões”, ambas com 8%.

A sexta posição é ocupada pela linha “VI. Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” com 6%, seguida pela linha “IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial”, que obteve o percentual de 4%. Por outro lado, o interesse varia nas linhas: “I. Contabilidade de Custos com 3%”, “VII. Modelo de custos ABC/ABM” e “II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial”, ambas com 2%.

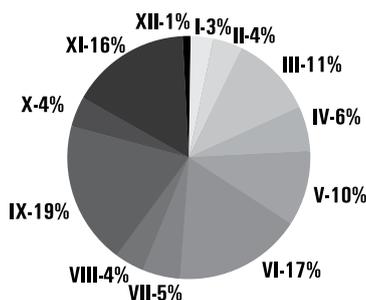
Nas últimas posições aparecem as linhas “X. Setor Público” e “XII. História da Contabilidade Gerencial” com 1% e 0%, respectivamente.

Vale ressaltar que no caso do México, na linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” existe uma grande diversidade de temas relacionados com o apoio à direção das empresas, o qual se apresenta na linha “V. Contexto e papel atual Contabilidade Gerencial”. Além disso, a tendência centrada na linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” decorre da preocupação da direção

das organizações em favorecer e aproveitar os recursos de forma otimizada, melhorar a competitividade e a qualidade, assim como implantar sistemas de melhoria contínua. Isso decorre, em parte, das mudanças no meio empresarial, tecnológico e financeiro que se tem vivido no âmbito dos negócios, além das constantes mudanças na norma fiscal.

### 4.3 Preocupação dos pesquisadores na Espanha

**Gráfico 3 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 - 2005 - Espanha**



Fonte: Schekaiban (2007, p. 16).

No caso da Espanha, a tendência que se observa nas diferentes linhas de pesquisa foram apresentadas no Gráfico 3. A linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” é a que possui a maior porcentagem com 19% dos trabalhos publicados; Em seguida, temos a linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” com uma porcentagem de 17%. Depois, com uma porcentagem muito próxima, a linha “XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial” se apresenta na terceira posição com 16%. Em seguida, a linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões” apresenta-se na quarta posição com um percentual de 11% e a linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial” alcança o percentual de 10%, ficando na quinta posição.

Em segundo plano, se apresenta a linha “IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial” com 6%, seguida pela linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM” com 5%. As linhas “VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas”, “II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial” e “XII. História da Contabilidade Gerencial” ficam com o percentual de 4%. Nas últimas posições aparecem as linhas “I. Contabilidade de Custos” e “XII. História da Contabilidade Gerencial” com 3% e 1%, respectivamente.

#### 4.4 Preocupação dos pesquisadores nos três países – Global

**Quadro 7 – Frequência das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – Global**

<b>Código</b>	<b>Frequência de Tema</b>	<b>%</b>
I	37	4%
II	28	3%
III	105	11%
IV	45	5%
V	140	14%
VI	111	11%
VII	47	5%
VIII	54	5%
IX	272	27%
X	29	3%
XI	124	12%
XII	7	1%
Total	999	100%

*Fonte: Elaboração própria.*

De acordo com as informações fornecidas pelo Quadro 7, pode-se observar que em termos globais há um grande interesse pela linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica”, a qual apresenta um percentual de 27%. Em seguida, a linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial” apresenta-se com um percentual de 14%, enquanto que a linha “XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial” apresenta um percentual de 12%. As linhas “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” e “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões” ficam com um percentual de 11%. Em seguida, as linhas “VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas”, “VII. Modelo de custos ABC/ABM” e “IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial” apresentam um percentual de 5%. A linha

“I. Contabilidade de Custos” fica com um percentual de 4% e as linhas “X. Setor Público”, “II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial” e “XII. História da Contabilidade Gerencial” são as que apresentam o percentual mais baixo, com 3%, 3% e 1%, respectivamente.

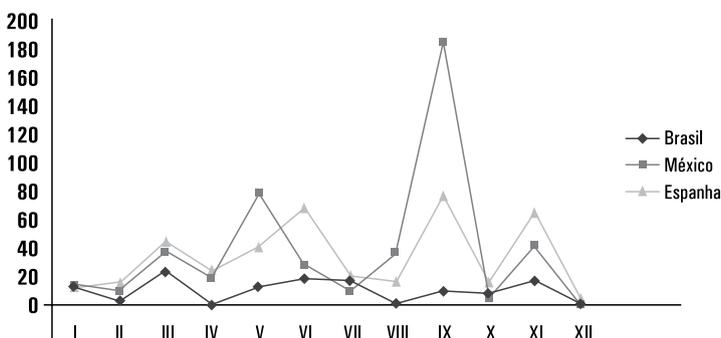
De acordo com outros estudos (Ripoll e Simeone, 1998; Alcoy *et al*, 2001), percebe-se que as tendências têm variado conforme as mudanças estruturais das necessidades empresariais, objeto de interesse pelo qual se realiza este tipo de estudo, que serve para melhorar os sistemas e o desempenho das organizações.

Em outros trabalhos, Ripoll manifestou como a pesquisa e sua difusão, em nível de revistas especializadas na temática que está sendo estudada, tem sido liderada em grande parte pela área anglo-saxônica que, como acontece com outros temas costuma marcar as diretrizes nas linhas de pesquisa. Esta informação se materializa no número de revistas especializadas, volume de trabalhos realizados e conteúdo dos temas de pesquisa, tanto a nível teórico como empírico.

## 5 Análise comparativa entre os três países e discussão dos resultados

Neste tópico, serão apresentados os resultados encontrados nos três países estudados (Brasil, México e Espanha) relacionados com o nível de interesse de cada país em cada uma das doze linhas de pesquisa. Além disso, realiza-se uma análise comparativa e os resultados encontrados serão discutidos.

**Gráfico 4 – Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial – Frequência**



Fonte: Elaboração própria.

No Gráfico 4, pode-se analisar a tendência das linhas de pesquisa de acordo com o interesse dos pesquisadores em cada um dos três países. Dessa forma, observa-se um grande interesse pela linha de pesquisa “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica”, seguida pela linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” no caso da Espanha. Verifica-se também que a linha IX é a que possui a porcentagem mais alta de interesse dos pesquisadores no México, seguida pela linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial”. Quanto ao Brasil, a linha de pesquisa de maior interesse é a “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões”, seguida pela linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial”.

Com relação à linha “I. Contabilidade de Custos”, percebe-se um pequeno interesse dos pesquisadores e esse interesse é similar nos três países, considerando-se a quantidade de artigos publicados em cada país. No entanto, em termos percentuais, o Brasil é o país que mais se interessa por esta linha de pesquisa.

A linha “II. Marco Conceitual da Contabilidade” também apresenta um baixo nível de interesse nos pesquisadores dos três países. Em termos de quantidade de artigos publicados, pode-se dizer que a Espanha é a maior interessada nessa linha de pesquisa, seguida pelo México.

No que diz respeito à linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões”, o interesse dos pesquisadores é maior, comparado com as linhas I e II, entretanto ainda é pequeno, se comparado com as linhas em que os pesquisadores têm maior interesse. Em termos de quantidade de artigos publicados, a Espanha é a que possui maior interesse nessa linha de pesquisa, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil é o país maior interessado nesta linha de pesquisa.

Quanto à linha “IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial” percebe-se que não há muito interesse dos pesquisadores e o maior interesse por essa linha é verificado na Espanha, seguida pelo México. Vale ressaltar que na amostra das revistas brasileiras selecionadas não foram encontrados artigos classificados nesta linha de pesquisa.

A linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial” desperta um interesse mediano nos pesquisadores. Neste caso, o México mostra-se mais interessado por essa linha de pesquisa, seguido pela Espanha.

Com relação à linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” pode-se dizer que os pesquisadores também apresentam um nível médio de interesse. Nessa linha de pesquisa, em termos da quantidade de artigos publicados, a maior interessada é Espanha, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil assume a segunda posição.

A linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM” desperta um pequeno interesse nos pesquisadores dos três países. Em termos da quantidade de artigos publicados, verifica-se um número maior na Espanha. Entretanto, se considerarmos o percentual que os artigos classificados nesta linha representa da quantidade de artigos publicados em cada país, o Brasil demonstra maior interesse.

No que tange à linha “VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas”, percebe-se um maior interesse dos pesquisadores do México, seguido pela Espanha. De um modo global, há pouco interesse dos pesquisadores dos três países por essa linha.

A linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica” é a que merece maior destaque, pois recebe o maior interesse dos pesquisadores do México e da Espanha. A maior quantidade de artigos publicados na área de Contabilidade Gerencial no México (186 artigos – 40% do total) está classificada nesta linha, assim como os da Espanha (77 artigos – 19% do total). Vale ressaltar que no caso do México, na linha IX há uma grande diversidade de temas relacionados ao apoio da direção das empresas e estes se apresentam relacionados dentro da linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial”. No caso do Brasil, a linha IX desperta pouco interesse nos pesquisadores e apenas 7% de seus artigos estão classificados nesta linha.

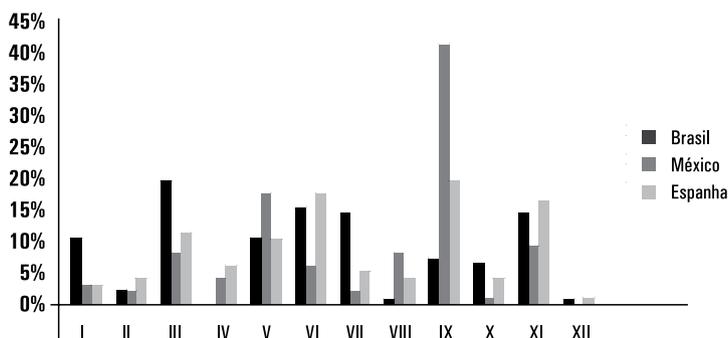
A linha “X. Setor Público” recebe pouco interesse dos pesquisadores. A preocupação com essa linha nos três países é similar e a Espanha é o país que apresentou a maior quantidade de artigos publicados nesta linha.

Quanto à linha “XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial”, pode-se afirmar que os pesquisadores dos países estudados possuem um interesse mediano nesta linha. A maior quantidade de artigos classificados nesta linha pertence à Espanha, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil apresenta um interesse na linha XI maior que o México, assumindo a segunda posição.

Por último, a linha “XII. História da Contabilidade Gerencial” possui o menor interesse dos pesquisadores nos três países. A quantidade de artigos publicados classificados nesta linha é mínima e em termos percentuais representa 1% das publicações brasileiras e espanholas e 0% das publicações mexicanas.

A seguir, apresenta-se um gráfico de comparação entre os três países da importância de cada linha de pesquisa em termos percentuais. O Gráfico 5 melhor representa a tendência de cada país, pois a quantidade de artigos publicados na área de Contabilidade Gerencial difere de um país para outro. Além disso, a quantidade encontrada no Brasil (127 artigos) está muito aquém da quantidade de artigos encontrados nos outros dois países, pois no México obteve-se um total de 466 artigos e na Espanha foram encontrados 406 artigos.

**Gráfico 5 – Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial - %**



Fonte: Elaboração própria

## 6 Conclusão

Quanto à representatividade de cada uma das doze linhas de pesquisa nos três países analisados, observou-se um grande interesse pela linha de pesquisa “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica”, seguida pela linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial” no caso da Espanha. Verificou-se também que a linha IX é a que possui a porcentagem mais alta de interesse dos pesquisadores no México, seguida pela linha “V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial”. Quanto ao Brasil, a linha de pesquisa de maior interesse é a “III. Custos para planejamento, controle e

tomada de decisões”, seguida pela linha “VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial”.

Algumas pesquisas foram desenvolvidas com enfoque metodológico restrito, em termos de abrangência populacional, ou restrições em termos de amostra ou mesmo foco muito limitado no que se refere a entender a Contabilidade Gerencial. Isto pode ser explicado por seu histórico, ou seja, poucas décadas de desenvolvimento, o que, em termos de massa crítica, é muito pouco. Esta foi a grande motivação para o desenvolvimento de pesquisas sobre esse tema, já que um inventário da utilização dos componentes da Contabilidade Gerencial, comparado com o referencial teórico, permite a apuração da aderência da utilização em relação ao desenvolvimento conceitual, como primeiro passo para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da área no Brasil.

Com a finalidade de mostrar o estágio da Contabilidade Gerencial na atualidade, realiza-se uma comparação entre os assuntos das pesquisas realizadas recentemente e os assuntos publicados nas revistas brasileiras, mexicanas e espanholas.

Os artigos recentes enfatizam a importância de temas como o sistema de controle gerencial, o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividades (ABM). Sistema de controle gerencial é um tema que está classificado na linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões”, bem como as ferramentas ABC e ABM estão classificadas na linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM”.

Os pesquisadores brasileiros dedicam bastante importância à linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões”, a qual possui a maior porcentagem dos trabalhos publicados nas revistas brasileiras selecionadas com 19%. No que diz respeito à linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM”, também desperta bastante interesse, visto que 14% das publicações brasileiras foram classificadas nessa linha, sendo a terceira linha de maior interesse dos pesquisadores brasileiros.

Quanto ao México, verifica-se pouca preocupação por parte dos pesquisadores com relação aos temas atuais abordados na *Accounting, Organizations and Society*, visto que 8% dos artigos publicados nas revistas mexicanas estão classificados na linha “III. Custos para planejamento, controle e

tomada de decisões” e somente 2% estão classificados na linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM”. Conforme os resultados apresentados neste estudo, a maior preocupação dos pesquisadores do México na área de Contabilidade Gerencial diz respeito aos temas classificados na linha “IX. Contabilidade Gerencial Estratégica”.

Cabe acrescentar que dentro das grandes empresas no México se tem trabalhado com sistemas de gestão que têm sido adaptados dos sistemas dos EUA, situação derivada dos investimentos desse país no México e, como consequência, isto tem motivado entre as empresas de menor tamanho que os dão serviço, ter que adotar e adaptar seus sistemas aos efeitos de cumprir com o normativo dessas empresas e poder obter a contratação. Ademais, se deve considerar o estabelecimento de sistemas que permitam o controle e contabilização do capital intelectual, como forma de reconhecer as habilidades do pessoal com que se conta e as necessidades de capacitação que a empresa pode ter. Além disso, incluir dentro dos programas de estudo de graduação e pós-graduação, matérias que permitam conhecer as ferramentas atuais da Contabilidade Gerencial, que incluam uma nova forma de implementação, motivando, assim, a mudança estrutural desde as aulas universitárias.

No caso da Espanha, 11% dos artigos publicados nas revistas espanholas selecionadas foram classificados na linha “III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões” e apenas 5% foram classificados na linha “VII. Modelo de Custos ABC/ABM”, o que mostra pouca preocupação dos pesquisadores da Espanha com essa linha. Verifica-se que a Espanha, assim como o México, está mais preocupada com temas relacionados à Contabilidade Gerencial Estratégica.

Um dos meios possíveis, dentre outros, para descrever a evolução da Contabilidade Gerencial na Espanha, pode ser tomando como referência, por um lado, as pesquisas e pronunciamentos que, através dos correspondentes documentos publicados, vêm sendo desenvolvidos na Espanha desde o ano de 1988, a Comissão de Princípios de Contabilidade Gerencial da AECA (Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas), assim como, por outro lado, os Eventos, Encontros, que têm sido organizados, tanto a nível nacional como internacional, além dos estudos empíricos e publicação de livros e artigos que têm sido realizados durante os anos que esta Comissão tem desenvolvido seu trabalho.

Por último, vale ressaltar que este tipo de análise, ajuda em grande parte nos avanços que experimenta o ambiente das organizações, além de melhorar a gestão das mesmas para a otimização dos recursos materiais, tecnológicos e humanos.

## **Bibliografia**

ATKINSON, Anthony A. *et al. Contabilidade Gerencial*. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost-the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, R.S. *The Evolution of Management Accounting*. The Accounting Review. Julho, 1984.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. *Do Steward ao Controller, Quase Mil Anos de Management Accounting*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 1999.

RIPOLL, Feliu; VICENTE, M. "Contabilidad de Gestión: Evolución, Desarrollo e Investigación en España", incorporado en "Costes, información, control y tecnología en el entorno empresarial actual". Capítulo 1, p. 1 a 89. Edit. Caja Rural Valencia, 1992.

SANTOS, Antonio Raimundo. *Metodologia científica: a construção do conhecimento*. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SCHEKAIBAN, Nazlhe. *Avances y desafíos de la Contabilidad de Gestión*

em México. IX Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis e II Congresso Ibero-Americano de Contabilidade de Gestão. Rio de Janeiro: 2007.

SCHEKAIBAN, Nazlhe; RIPOLL, Vicente. *Estudio comparativo sobre investigación en Contabilidad de Gestión: Espana-México*. 2005.

## **Anexo 1**

### **I. CONTABILIDADE DE CUSTOS**

1. Custo de Produção.
2. Materiais. Mão de obra. Custo Indireto de Produção (CIP). Amortizações.
3. Capacidade. Atividade/Sub-atividade.
4. Desperdícios. Produção conjunta.
5. Custos. Sistemas. Modelos. Desenho.
6. Sistemas convencionais de custos (completo, variável).
7. Impacto nas contas anuais e normas fiscais.

### **II. MARCO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Plano de contas de custos. Representação Contábil.
2. Relação entre a Contabilidade Financeira, Gerencial e outras disciplinas.
3. Marco Conceitual.
4. Normalização. Harmonização.

### **III. CUSTOS PARA PLANEJAMENTO, CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES**

1. Custo Padrão. Análise das variações.
2. Planejamento. Controle de custos.
3. Tomada de decisão. Análise CVL.
4. Instrumento de controle e o papel do especialista em Contabilidade Gerencial.
5. Painéis. Informação financeira e não financeira. Indicadores. *Balanced Scorecard*.
6. Prazo médio de amadurecimento.
7. Controle interno. Auditoria de Gestão. Controle de Gestão. Casos.
8. Produtividade. Competitividade.

### **IV. PESQUISA E DOCÊNCIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Pesquisa.
2. Ensino/Docência.
3. Pesquisa/Docência.
4. Estudos empíricos.

### **V. CONTEXTO E PAPEL ATUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Novos desenvolvimentos: o processo de mudança.
2. Fatores comportamentais: Sociais. Culturais. Ambientais. Estruturais. Motivacionais.
3. Tecnologias da Informação.
4. Instrumentalização matemática aplicada.
5. Aspectos Internacionais. Multinacionais.
6. Custos dos Departamentos: Financeiros. *Marketing*. P&D. Comercial. Recursos Humanos.
7. Teoria Institucional. Ciclo de vida organizacional.

#### **VI. NOVAS PERSPECTIVAS E VARIÁVEIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Custos Ambientais.
2. Custeio meta (*target costing*).
3. Teoria das restrições (TOC).
4. Capital Intelectual e Gestão do Conhecimento.
5. Otimização dos custos. Racionalização/Redução/Redesenho/Reengenharia Contábil.
6. Painel Integral.
7. Ciclo de vida.
8. Implicações do JIT, TQC e das novas tecnologias.
9. Teoria da agência.
10. Preço de transferência. Determinação de preços.

#### **VII. MODELO DE CUSTOS ABC/ABM**

1. Sistema de Gestão e de Custeio baseados em atividades.
2. Análise comparativa: ABC com sistemas convencionais.
3. Pressupostos. Tomada de decisões.
4. Pesquisa e aplicações ABC/ABM.
5. Evolução crítica (ABC/ABM).
6. ABC/ABM com novas tecnologias (EVA, TOC etc.)

#### **VIII. CUSTOS DA QUALIDADE E APLICAÇÕES PRÁTICAS**

1. Cálculo dos custos da qualidade e da não qualidade.
2. Aplicações. Implantações. Setores empresariais.
3. Modelos de qualidade e qualidade total.
4. Pesquisa empírica.
5. Medição, controle, tecnologia e informação.

## **IX. CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA**

1. Enfoque e conteúdo.
2. Apoio da direção.
3. Tomada de decisão.
4. Análise e gestão dos custos.
5. Clientes/Fornecedores.
6. Competitividade e melhoria contínua.
7. Aplicações.
8. Mercados competitivos.

## **X. SETOR PÚBLICO**

1. Cálculo de Custos. Sistemas de Custos.
2. Planejamento, controle e tomada de decisões.
3. Indicadores de gestão.
4. Análise de atividades.
5. Administração local.
6. Saúde pública.
7. Aplicações. Qualidade.

## **XI. PROJEÇÕES SETORIAIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Indústrias: Construtora. Naval. Automobilística. Siderúrgica. Mineral. Química.
2. Tecnologia. Inovação. Processo de modernização.
3. Agrícola/Criação de Gado.
4. Comerciais e Serviços: Hospitais. Hotéis. Automóveis. Telecomunicações. Transporte.
5. Entidades Bancárias. Financeiras. Seguradoras.
6. Universidades. Escolas.
7. Entidades não lucrativas.
8. Outras.

## **XII. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

1. Catedrais
2. Escolas de Comércio.
3. Alemanha.

Fonte: Schekaiban & Ripoll (2005, p. 13-15).

# Tendências na Área de Contabilidade e Controle Gerencial

Josir Simeone Gomes, D. Sc.

Professor do Programa de Doutorado da Universidade Unigranrio, josirgomes@superig.com.br

Os principais trabalhos publicados na área de Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial nos últimos vinte anos apontam para a necessidade de larga utilização de indicadores de natureza não financeira em complemento aos indicadores financeiros, destacando-se a importância do *Balanced Scorecard*, Gestão de Conhecimento e dos indicadores de Capital Intelectual (Barbosa e Gomes, 2001; Flamholtz, 1996; Kaplan e Norton, 2004; Stewart, 1998; Edvinsson e Malone, 1997; Edvinsson, 2003; Berry *et al*, 1995; Gomes e Amat, 2001; Otley, 1994; Anthony e Govindarajan, 2008; Kallas, 2003; Horngren *et al*, 2004; Merchant, 2012; Macintosh, 2004; e Davila *et al*, 2009).

A consideração adequada à cultura e ao contexto social nos projetos de sistemas de controle de gestão é outra tendência encontrada na área de Contabilidade e Controle Gerencial (Gomes e Amat, 2001; Silva, 2012; Hofstede, 1880; Hofstede, 1987; Reichers e Schneider, 1990; Schein, 1986; e Gomes e Rocha, 2006).

O Impacto da Tecnologia da Informação – TI nos sistemas de controle de gestão tem sido apontada por diversas pesquisas como uma tendência que já se consolida na área, tendo em vista a larga utilização de sistemas integrados de gestão (Berry *et al*, 2009; Fonseca e Gomes, 2012).

Os indicadores de Gestão de Risco têm alcançado bastante atenção dos pesquisadores, principalmente em grandes organizações e bancos múltiplos (Gomes *et al*, 2013).

O Impacto dos IFRS nos sistemas de controle de gestão também ocupa posição de destaque na atualidade, tendo em vista a obrigatoriedade de utilização pelas empresas.

A consideração adequada à experiência prática nos projetos de pesquisa na área de Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial deve nortear a

discussão sobre metodologias que envolvam Estudos de Casos x Teoria Positiva.

Por fim, algumas abordagens como Teoria Institucional, Ciclo de Vida e Teoria de Contingência, vêm sendo bastante usadas na literatura na área de Contabilidade Gerencial e Controle de Gestão.

## **Bibliografia**

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V., *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo, Editora McGraw Hill, 2008.

BARBOSA, José Geraldo; GOMES, Josir Simeone. *Um estudo exploratório do controle gerencial de ativos e recursos intangíveis (capital intelectual) em empresas brasileiras*. Revista de Administração Contemporânea, vol. 6, nº 2, p. 29-48, maio/ago, 2002.

BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. *Management Control: Theories, Issues and Practices*. London: Macmillan Press, 1995.

DAVILA, A., FOSTER, G. and LI, M. *Reasons for management control systems adoption: Insights from product development system choice by early-stage entrepreneurial companies*. Accounting, Organizations and Society. 34 (2009), p. 322-347.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael. *Capital intelectual: descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos*. São Paulo: MAKRON Books, 1998.

FONSECA, José Carlos Fernandes. *O impacto da internacionalização e a influência da tecnologia da informação no controle gerencial de empresas de cosméticos do Brasil*. 159 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: UERJ, 2011.

GOMES, J. S.; AMAT, J.M. *Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATON, W. O. *Contabilidade Gerencial*. Tradução de Elias Pereira. 12ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KALLAS, D. *Balanced Scorecard: aplicação e impacto. Um estudo com jogos de empresas*. 217 fls. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de administração, Economia e Atuárias, Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2003.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Balanced Scorecard: mapas estratégicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MACINTOSH, N. B. *Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach*. New Jersey: John Wiley, 1994. 281 p.

MARTINEWISK, A. L.; GOMES, J. S. *Control of Global Enterprises Management Control in Internationalized Brazilian Companies: A Nine Case Comparative*. Adm. Made, vol. 1, nº 2, p 33-59. Rio de Janeiro: 2003.

MERCHANT, Kenneth A. *Modern management control systems: text & cases*. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 1998.

OTLEY, David. *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*. Management Accounting Research, nº 5, p. 289-299, 1994.

Apoiar o ensino buscando aprimorar a qualidade dos serviços contábeis prestados à sociedade é um objetivo institucional do CRCRJ há muitos anos.

Com esse objetivo, são ministrados anualmente mais de 200 cursos de capacitação, ultrapassando a marca de 10.000 alunos/ano. Os cursos abrangem todas as áreas da Ciência Contábil, com especial ênfase aos assuntos que têm relação direta com o dia a dia do profissional de contabilidade.

Ao ministrá-los visamos, além da ampliação do conhecimento técnico do profissional ou do estudante de contabilidade, minimizar as ocorrências capazes de gerar infrações ao código de ética do contador.

Guiado por esse intuito, o CRCRJ busca, ao publicar este livro, disseminar o conhecimento científico construído nos bancos da universidade, muitas vezes inacessível para a maioria dos alunos e profissionais. São livros constituídos a partir de teses, dissertações ou artigos científicos.

A versão eletrônica pode ser baixada diretamente no site do CRC-RJ.

Boa leitura!

Diva Maria de Oliveira Gesualdi  
Presidente do CRCRJ

