

ESTUDO DAS CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESAS INTERNACIONALIZADAS NO SETOR DE SERVIÇOS EM T.I.

Josir Simeone Gomes¹
Julio Antonio da Silva Gomes²
Marcelo Nassif de Magalhães³

Resumo

O objetivo deste estudo foi avaliar as características dos sistemas de controle gerencial de empresas do setor de serviços de Tecnologia da Informação e o impacto do processo de internacionalização sobre estes sistemas. Para tal, foi utilizada a abordagem quantitativa, em que se empregou o questionário como instrumento para a coleta de dados. Com as respostas obtidas, foi composta uma amostra de vinte e três empresas internacionalizadas. As respostas foram analisadas através de estatística descritiva e de estatística não paramétrica, utilizando-se o teste de Correlação de *Spearman*. Os principais resultados apontam que as empresas que estão em um estágio mais avançado de internacionalização utilizam uma maior quantidade de ferramentas de controle gerencial do que outras que estão em um patamar inferior. Foi identificado, ainda, que as empresas,

Recebimento: 23/11/2015 - Aceite: 18/6/2016

¹ Pós Doutorado em Administração na Universidad Carlos III de Madri; Doutor em Administração COPPEAD/UFRJ; Professor Adjunto do Programa de Mestrado e Doutorado da Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO. E-mail: josirsgomes@gmail.com

² Mestrando em Administração de Empresas da UNIGRANRIO. Analista de Planejamento, Gestão e Informações Geográficas Estatísticas - Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. E-mail: julioasg@yahoo.com.br

³ Mestrando em Administração de Empresas da UNIGRANRIO. E-mail: marcelonassif67@gmail.com.

independentemente de seu porte, utilizam ferramentas de controle gerencial de acordo com o referencial teórico utilizado na pesquisa.

Palavras-chave: Controle Gerencial; Internacionalização; Tecnologia da Informação

A STUDY OF BASIC CHARACTERISTICS OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS IN INTERNATIONALIZED ENTERPRISES IN THE SERVICE IN I.T. SECTOR

Abstract

The aim of this study was to evaluate the characteristics of the management control systems of companies in the Information Technology services industry and the impact of the internationalization process of these systems. To this end, a quantitative approach was used, which was used the questionnaire as a tool for data collection. With the answers, it comprised a sample of twenty-three internationalized companies. The answers were analyzed using descriptive statistics and nonparametric statistics, using the Spearman correlation test. The main results show that companies are at a more advanced stage of internationalization use an increased amount of tools of management control than others who are in a lower level. It was also identified that companies regardless of their size, use management control tools according to the theoretical framework used in the research.

Keywords: Management Control; Internationalization; Information's Technology

Introdução

O Brasil nos últimos anos tem atraído empresas na área de prestação de serviços de tecnologia da informação (TI), bem como empresas brasileiras procuram expandir seus negócios, em busca de novos mercados, em outros países do mundo. Isto tem ocorrido porque a demanda pelo segmento de prestação de serviços em TI tem crescido nos últimos anos.

O Gartner (2016b) anunciou suas primeiras previsões para o mercado de TI em janeiro de 2016. Segundo a consultoria, este mercado terá um crescimento de apenas 0,6% sobre os gastos registrados em 2015. Deste percentual previu-se que o total de investimentos, no mundo, para este ano, chegará a US\$ 3,54 trilhões, pouco acima dos US\$ 3,52 trilhões registrados em 2015, quando houve um recuo considerável de 6% no total de investimentos em relação a 2014.

Porém, presume-se que os investimentos das empresas de TI, no Brasil, sejam reduzidos em torno de 7%, por conta da deterioração da crise que o país enfrenta (Gartner, 2016a).

Outro ponto relevante refere-se ao controle de gestão das empresas internacionalizadas. Sem dúvida, há a necessidade de um controle dinâmico e flexível para lidar com as mudanças necessárias a fim de atender a legislação e normas nos países em que operam. Neste sentido, as empresas internacionalizadas precisam aperfeiçoar seus sistemas de controles gerenciais a fim de acompanhar eficazmente suas operações no país e no exterior.

No sentido de uniformização da informação, as empresas estão adotando o *International Financial Report Standard (IFRS)*, que são regras contábeis internacionalmente aceitas, publicadas e revisadas pelo *International Accounting Standard Board (IASB)*, que é o órgão internacional, sem fins lucrativos, responsável por publicar e atualizar o IFRS.

Dyment (1987) explica que os sistemas de controle gerencial devem ser diferentes para cada classificação de empresas internacionalizadas. Para esse autor, os sistemas de controle gerencial devem ser diferentes para cada uma das etapas de internacionalização, conforme abordado na seção sobre os processos de internacionalização, no referencial teórico.

Assim sendo, objetivando verificar se as empresas situadas em estágios mais avançados de desenvolvimento internacional, segundo o modelo de *Uppsala*, descrito no referencial teórico, utilizam maior quantidade de ferramentas de controle gerencial, foi formulada a seguinte pergunta de pesquisa: O estágio de internacionalização em que a empresa se

situa influencia na quantidade de artefatos adotados como apoio ao sistema de controle gerencial?

Referencial teórico

Controle gerencial

A informação gerencial é uma das fontes primárias para a tomada de decisão e controle nas organizações. Tais informações auxiliam na melhora de qualidade das operações, na redução dos custos operacionais no e aumento da adequação das operações às necessidades dos clientes. Deve estar orientada pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da organização, para orientar suas decisões operacionais e de investimentos (Carneiro *et al.*, 2014, p.8).

Neste sentido, de acordo com Anthony e Govindarajan (2002), o controle gerencial é o processo em que os administradores asseguram que os seus recursos sejam obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente e, ainda, asseguram que as estratégias sejam obedecidas na busca por atingir os objetivos organizacionais.

Para Gomes (2014, p. 63), “o processo de controle é construído para uma série de valores e significados”, considerando que o controle de gestão mantém e legitima os valores da estrutura de poder existentes na organização. O processo de controle gerencial não é mecânico, auxiliando a administração a conduzir a organização na direção dos seus objetivos. Ainda de acordo com o autor, as características de um sistema de controle dependerão das características de uma organização e de seu contexto social e seu grau de descentralização. Ou seja, deve ser discutido dentro de um determinado contexto, de uma determinada cultura, dentro de um determinado momento histórico e de uma organização em particular.

Nilsson, Olve e Parment (2011, p. 14), identificam as seguintes tendências no controle gerencial: i) menos burocracia; ii) orientação ao processo; iii) da gerência ao controle - maior poder gerencial; iv) economicismo - a empresa como um exemplo a seguir para os outros setores da sociedade; e v) crescente importância da reputação.

Tipos de sistemas de controle

Para Gomes (2014, p.105), “o desenho de um sistema de controle de gestão deve apresentar características distintas, levando-se em conta o tamanho da organização, grau de descentralização e contexto social em que atua (local ou internacional)”. Nesta linha, o autor propõe a seguinte tipologia:

- Controle Familiar - Pequeno porte, de contexto social estável, controle informal e estrutura centralizada, baseada na confiança e lealdade ao dono;
- Controle Burocrático - Grande porte, contexto social e político pouco dinâmico, pouco hostil, com estratégia de curto prazo, estrutura organizacional centralizada e bastante formalizada, com obediência ao chefe;
- Controle por resultado - Empresa de grande dimensão, contexto social dinâmico, muito hostil e complexo, estrutura descentralizada, utilizando centros de responsabilidade e grande formalização, coordenação através e preços de transferência e indicadores financeiros, com avaliação de desempenho baseado em resultados; e
- Controle *ad hoc* - Empresa de dimensão regular, contexto social relativamente hostil, bastante complexo, com estratégia pouco formalizada, flexível e de longo prazo, elevada descentralização com política de valorização do capital intelectual.

Segundo Gomes (2014, p. 105), quando as empresas vão crescendo, seus controles, incluindo os gerenciais, devem ir se adequando, pois outra característica relevante que devem possuir os sistemas de controle de gestão é sua capacidade de adaptação às mudanças ambientais, de modo que possam sempre ser capazes de captar e lidar com novos desafios que surgem constantemente nos cenários doméstico e internacional.

Nilsson, Olve e Parment (2011, p. 13) destacam algumas tendências organizacionais que influenciam o controle gerencial: i) a crescente globalização, ii) novas tecnologias da informação, iii) governança corporativa e, iv) emergência do trabalho do conhecimento.

Segundo Gomes (2014), os possíveis tipos de estrutura organizacional são:

- Funcional: os funcionários são agrupados de acordo com as suas habilidades e tarefas comuns, onde a coordenação, o controle e as decisões são centralizadas e a comunicação é vertical;
- Divisional: maior descentralização, por controle de resultados, com ênfase em indicadores relacionados à eficácia;
- Matricial: combina o uso do controle por resultados e *ad hoc*. Possui poucos níveis hierárquicos, autoridade descentralizada e volume vertical mínimo, com predominância no controle horizontal; e

- Outros: combinação de outros tipos de estrutura aliados aos mencionados acima.

Ferramentas de controle gerencial

As ferramentas de controle gerencial são utilizadas com os seguintes objetivos:

Com a finalidade de respaldar a gestão, fornecendo informações fidedignas e fundamentais para a tomada de decisão, possibilitando acompanhar o desempenho dos negócios, mensurar os resultados e reduzir os riscos inerentes ao negócio, buscando a maximização dos resultados (Guerreiro; Cornachione-Jr; Soutes, 2010, p .2).

Levando em consideração o estudo realizado por Johnson e Kaplan (1987), um dos motivos para a perda da relevância da Contabilidade Gerencial nas últimas décadas foi a sua subserviência à Contabilidade Financeira ou societária. Sendo assim, como meio de gerir a organização através de informações não financeiras, novas ferramentas ou artefatos surgiram, como, por exemplo, Governança Corporativa, Medida de Satisfação do Cliente, Capital Intelectual, *Benchmarking*. Neste sentido, são apresentados os artefatos de Controle Gerencial mais comumente usados:

- Orçamento - No entendimento de Anthony e Govindarajan (2002, p. 41), “o orçamento é um instrumento importante para o planejamento e o controle das empresas à curto prazo”;
- Custo Padrão - Utilizado por várias empresas para avaliação de sua produção e estoque, pois permite melhor instrumentação para fins gerenciais (GeLbcke; Ludícibus; Martins, 1995);
- Custeio Baseado em Atividades (ABC) - Metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. É uma poderosa ferramenta a ser utilizada no controle de gestão de custos (Martins, 1996, p. 93);
- Retorno sobre Investimentos (ROI) - Proporciona à organização avaliar suas linhas de produtos e verificar a melhor eficiência do capital empregado, além de poder fazer uma aplicação balanceada do capital para maximizar o retorno global (Lunkes, 2010);
- Valor Econômico Agregado (EVA) - Para lung e Silva (2005) o EVA mede a real lucratividade de uma empresa, proporcionando mudança de estratégia na gestão financeira e nas remunerações;
- *Balanced Scorecard (BSC)* - Contém vários elementos importantes: desempenho financeiro, sucesso com os clientes-alvo, processos internos e ativos intangíveis. “O modelo das

quatro perspectivas para criação de valor da organização fornece as equipes executivas uma linguagem comum para a discussão e prioridades de seus empreendimentos” (Kaplan; Norton, 2004, p. 9);

- Governança Corporativa

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), é um sistema de direção e monitoramento das sociedades, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/cotista, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal, com a finalidade de aumentar o valor societário, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para sua perenidade (Andrade; Rossetti, 2012, p. 139).

- Preços de Transferência - “É o mecanismo de distribuição de receita entre dois ou mais centro de lucros que são conjuntamente responsáveis pela produção, desenvolvimento de produtos e pelas operações de marketing” (Anthony; Govindarajan, 2002);
- Medida de Satisfação do Cliente - Definida como “um índice que permite conhecer os clientes e, em conjunto com outras análises, indicar possíveis tendências de decisão do cliente quanto à sua lealdade à empresa” (Hernandez; Matsukuma, 2007);
- Capital Intelectual - Segundo Gomes (2014, p.135), “a definição abrange vários elementos intangíveis, além do capital humano há o capital estrutural e o capital clientes”. O autor destaca que o capital humano é composto de poder de inovação e das habilidades dos empregados, além de valores relacionados a cultura e filosofia da empresa. Sobre o capital estrutural, o autor, aponta que estão inclusos os equipamentos de informática, banco de dados, patentes, marcas registradas e tudo o mais que permita a produtividade dos empregados. Já para o capital de clientes, o autor aponta que os relacionamentos com os clientes devem agregar valor para organização (Gomes, 2014, p. 136); e
- *Benchmarking* - Processo contínuo e interativo de investigação e análise das estratégias de sucesso de empresas líderes ou de referência e excelência administrativa, procurando conhecer, adaptar e aprimorar suas estratégias para alcançar a realidade da empresa considerada (Oliveira, 2014).

Classificação quanto ao porte ou tamanho da empresa

Porte da empresa é a capacidade econômica da empresa, de acordo com o seu faturamento bruto anual devendo ser considerado o montante anual faturado pela Matriz e suas filiais se houver (SRF, 2014).

No Brasil, como no resto do mundo, não existe um padrão único para esta classificação.

Partindo para a classificação de porte das empresas em diversos países do mundo, cabe ressaltar que não existem padrão e critério únicos para a determinação do porte das unidades produtivas. Em geral, os critérios classificatórios estão baseados no número de empregados e/ou na receita bruta anual, existindo, porém países que adotam o valor do capital realizado, a exemplo de Taiwan (Puga, 2000, p.8).

Os Bancos de Desenvolvimento e Instituições oficiais no Brasil adotam formas distintas de classificação quanto ao porte da empresa. O BNDES adota como critério a Receita Operacional Bruta para classificação do porte da organização, conforme a Tabela 1.

Tabela 1: Classificação do porte da empresa

Porte	Receita Operacional Bruta (R\$ Milhões)
Microempresa	ROB \leq 2,4
Pequena	> 2,4 ROB \leq 16,0
Média	> 16,0 ROB \leq 90,0
Média-grande	> 90,0 ROB \leq 300,0
Grande	ROB > 300,0

Fonte: BNDES

Foi utilizado o conceito de Faturamento Bruto igual à Receita Operacional Bruta na pesquisa, porque para empresas prestadoras de serviços não há incidência dos impostos sobre produtos industrializados na venda de mercadoria ou serviços (Ferrari, 2010).

O processo de internacionalização de empresas

O processo de internacionalização de empresas requer um cuidadoso planejamento e seleção dos países-alvo e de estratégias de ingresso para que as operações sejam realizadas com sucesso. Neste sentido, os acordos de licenciamento, franquias ou alianças estratégicas são algumas formas de ingressos no mercado internacional (Keegan; Green, 1999).

Keegan e Green (1999) concordam com Root (1994) ao informar que o licenciamento é uma das formas de estratégia de internacionalização que

permite que uma empresa estrangeira compre o direito de manufaturar e vender produtos dentro dos países anfitriões.

Segundo Root (1994), a franquia é uma forma de licenciamento que dá garantia ao franqueado de fazer negócios como vender produtos, usar a marca e usar processos produtivos e técnicas de marketing, conforme contrato firmado com o franqueador.

Hitt, Hoskisson e Ireland (2002, p. 364-366) classificam as razões para alianças estratégicas segmentadas por tipo de mercado. O primeiro tipo de mercado, classificado como ciclo lento, refere-se aos segmentos compostos por empresas protegidas ou quase monopólios. Já o tipo de mercado classificado como ciclo padrão resulta da tentativa das empresas em evitar a supercapacidade, ao invés de aumentar suas capacidades. Finalmente, o terceiro tipo de mercado, classificado como ciclo rápido, é formado por empresas empreendedoras, que oferecem novos produtos com ciclo de vida curto e que podem ser facilmente copiados.

O quadro 1 apresenta o tipo de mercado e as razões para alianças estratégicas.

Quadro 1: Alianças estratégicas segmentadas por tipo de mercado

Mercado	Razão
Ciclo Lento	Ganha acesso ao mercado restrito Estabelecer uma franquia em um novo mercado Manter a estabilidade de mercado
Ciclo Padrão	Ganhar poder de mercado e acesso a recursos complementares Enfrentar desafios competitivos de outros concorrentes Reunir recursos para projetos de capital muito grande Aprender novas técnicas de negócios
Ciclo Rápido	Agilizar o desenvolvimento de novos bens e serviços Agilizar a entrada de novos mercados Formar padrão tecnológico industrial Compartilhar despesas arriscadas de pesquisa e desenvolvimento Superar a incerteza

Fonte: Hitt, Hoskisson e Ireland, 2002. p. 365

Diversas pesquisas têm demonstrado não existir um padrão único de decisão de expansão das atividades do mercado doméstico para o exterior e que o processo de internacionalização decorre de um conjunto de fatores que abarcam até mesmo o acaso ou situações não planejadas ou intencionais.

O processo de internacionalização de uma empresa começa paulatinamente até a realização de grandes investimentos no exterior. Neste sentido, a classificação das empresas internacionalizadas é apresentada de acordo com a tipologia de Gomes (2014, p. 106), a seguir:

- Empresa exportadora: fase inicial do processo de internacionalização, com as unidades operacionais localizadas no país de origem;
- Empresa multinacional: explora as vantagens competitivas diversificando as atividades em outros países. O objetivo seria a reprodução quase exata da empresa matriz em cada uma das filiais no exterior, criando forte presença local, através de sensibilidade e receptividade às diferenças nacionais;
- Empresa global: utiliza estratégias coordenadas com todos os países onde opera. Assim, o objetivo é obter vantagem competitiva em termos de custos e receitas, através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas devem se concentrar em um ou poucos países; e
- Empresa Transnacional: combina adequadamente uma máxima eficiência econômica, uma máxima capacidade de responder a mercados locais e uma flexibilidade para transmitir experiências em alguns países para toda a organização. A receptividade local e as inovações são vistas como resultado do processo de aprendizado organizacional que engloba todos os envolvidos na organização.

Teorias da internacionalização

O modelo de *Uppsala* segundo Gomes (2014, p. 118) é um processo de ajustes incrementais às condições variáveis das empresas e do seu ambiente e apresenta os seguintes estágios de envolvimento internacional:

- Estágio 1: não existência de atividades regulares de exportação;
- Estágio 2: exportação feita através de representantes independentes;
- Estágio 3: estabelecimento de uma unidade de venda no exterior; e
- Estágio 4: unidades de operações de venda no exterior.

Portanto, Gomes (2014, p. 107) entende que o modelo de *Uppsala* é um processo de crescimento gradual do comprometimento da empresa com o mercado externo a partir da “aprendizagem obtida com a experiência e o conhecimento”.

Ainda no entendimento de Gomes (2014, p. 107) a literatura que versa sobre o processo de internacionalização de empresas, “apresenta duas correntes teóricas dominantes: a econômica e a comportamental”. Este processo está representado por Bertrand, Chauvel e Silva (2010), conforme apresentado no quadro 2, exibido a seguir.

Quadro 2: Principais teorias de Internacionalização de empresas

Teoria	Classificação	Síntese
Poder de Mercado	Econômica	Empresas se internacionalizam para aumentar o seu porte de mercado. É feita basicamente através de investimento direto.
Ciclo do Produto	Econômica	Internacionalização para locais em que se possa reduzir custo das empresas.
Internalização	Econômica	A decisão de expandir a internacionalização tem relação à análise de custos de transação da operação
Paradigma Eclético	Econômica	Empresas se internacionalizam quando possuem vantagens competitivas de propriedade, localização e informação.
Modelo de Uppsala	Comportamental	Empresas se internacionalizam de forma gradual, influência da distância psíquica e networks na internacionalização.
Escola Nórdica	Comportamental	A figura do empreendedor é importante na internacionalização.

Fonte: Bertrand, Chauvel e Silva (2010, p.46)

O modelo de *Uppsala* é classificado como comportamental. Entre outras definições, pode-se dizer que a cultura organizacional pode ser construída, cabendo ao gestor o papel de adaptar a organização à cultura vigente e amenizar os conflitos que porventura apareçam.

Metodologia

Para a realização desta pesquisa foi utilizada a abordagem quantitativa.

Em relação ao critério de seleção das empresas, as mesmas deveriam se encaixar na Classificação Nacional de Atividades Econômicas, CNAE⁴ 6209-1/00. Participam desta classificação empresas de TI que prestam serviços de consultorias, alocação de mão-de-obra (*outsourcing*), aluguel de infraestrutura, prestação de serviços de *call-center*, implantação de *softwares*, implantação de infraestrutura, segurança da informação e instalação de *hardwares*.

De acordo com Lira (2004),

A população-alvo ou população-objetivo é aquela da qual se desejam informações, e que deve coincidir com a amostrada, porém

⁴ CNAE- Classificação nacional de atividade econômica. Estas classificações estão disponíveis no site <<http://www.cnae.ibge.gov.br>>.

algumas vezes, por razões de operacionalidade ou comodidade, a população amostrada é mais restrita que a população-objetivo (Lira, 2004, p.8).

Desta forma, os resultados fornecidos pela amostra são válidos para a população amostrada. Ou seja, a amostra é uma fração com as mesmas características da população. Logo, para compor a amostra de pesquisa, partiu-se das seguintes premissas:

- A empresa deve prestar serviço na área de Tecnologia da Informação;
- A empresa deve possuir uma unidade de negócio ou produção no estado do Rio de Janeiro; e
- A empresa deve estar em alguma das fases de internacionalização descritas no referencial teórico.

Com base nesses critérios foram selecionadas 65 empresas participantes.

Como instrumento de coleta de dados, foi utilizado o questionário. Para sua elaboração foi seguida a seguinte recomendação: “As questões devem ser objetivas, de modo a suscitar respostas igualmente objetivas, evitando provocar dúvidas, ambiguidades e respostas lacônicas.” (Severino, 2007, p. 125).

Após a seleção das empresas via *site* de busca, acessou-se o *website* de cada uma delas com o intuito de encontrar o canal eletrônico para realizar o contato. Posteriormente, foi enviado um *e-mail* contendo uma carta de apresentação, o objetivo da pesquisa e informações gerais. Neste momento também foi enviado o questionário criado e digitado na plataforma *Googledocs* composto por 22 perguntas fechadas e uma pergunta aberta, que solicitava informações sobre o volume de faturamento da empresa, tomando como base o exercício de 2013.

Como resultado, foi obtido um total de 23 empresas respondentes que atuam no segmento de prestação de serviços de TI, como sintetiza a Tabela 2.

Tabela 2: Composição da amostra

Descrição	Quantidade
Empresas selecionadas do segmento de prestação de	65
(-) Empresas que não responderam ao questionário	38
(-) Empresas que responderam ao questionário, porém não	04
Total de empresas que compõem a amostra	23

Fonte: Elaboração própria

Com as informações coletadas foi constatado que não poderia ser usada a estatística paramétrica para a análise dos resultados, dada a pequena quantidade de respostas obtidas no espaço amostral.

Os vinte e três questionários respondidos foram tabulados em uma planilha eletrônica. A primeira tabulação realizada foi uma tabela de frequência simples com o objetivo de identificar as características do Sistema de Controle Gerencial que são adotadas pelas empresas. Depois foram realizados testes estatísticos não paramétricos de correlação de Spearman com auxílio do *software* livre “PSPP⁵”.

A opção de utilizar o coeficiente de correlação por postos de Spearman foi em função da seguinte orientação de Lira (2004, p. 101): “É conveniente para número de pares menor que 30 e quando os dados já estão ordenados”.

Neste sentido, foi utilizada a variável independente, estágio de internacionalização, conforme o modelo de *Uppsala*, com o intuito de observar se as empresas classificadas com o maior nível de internacionalização utilizam uma maior quantidade de ferramentas de sistemas de controle gerencial.

Seguindo as orientações estatísticas contidas em Latorre (2013), as hipóteses adotadas para verificar se os estágios de internacionalização das empresas tiveram influência nas quantidades de ferramentas de controle gerencial foram:

- H0: O estágio de internacionalização em que a empresa se situa não influencia a quantidade de ferramentas de sistemas de controles gerenciais, utilizados para o controle de gestão; e
- H1: O estágio de internacionalização em que a empresa se situa influencia a quantidade de ferramentas de sistemas de controles gerenciais, utilizados para o controle de gestão.

Análises descritivas dos resultados

Classificação das empresas em relação ao porte:

A Tabela 3 traz os resultados obtidos de acordo com a classificação das empresas respondentes quanto ao porte pelo critério adotado pelo BNDES, que considera a Receita Operacional Bruta Anual.

Tabela 3: Classificação quanto ao porte

⁵ PSPP é um *software* livre que nos permite gerar relatórios tabulados e gráficos, com o intuito de analisar estatisticamente matrizes de dados para poder inferir sobre relações entre variáveis. Desenvolvido pelo americano Ben Pfaff e por mais seis programadores do Projeto GNU, através de uma rede colaborativa, o *software* apresenta uma solução alternativa gratuita ao SPSS.

Porte	Grande	Médio-Grande	Médio	Pequeno	Micro
Quantidade	9	2	2	5	5

Fonte: Elaboração própria

Pode ser observado que, a maior parte das empresas respondentes é de grande porte, ou seja, pela classificação do BNDES, possui sua Receita Operacional Bruta maior que R\$ 300 milhões anuais. Estas empresas são fortes empregadoras e contribuem com altas somas para o governo, a partir da carga tributária que lhes é imposta.

Informações da primeira atividade de internacionalização realizadas pelas empresas:

De acordo com as respostas obtidas, foi possível elaborar a Tabela 4, apresentada a seguir, que exhibe a primeira atividade de internacionalização da empresa, separado por porte, conforme os critérios expostos por Gomes (2014, p. 106).

Tabela 4: Primeira atividade de internacionalização

Primeira atividade	Porte	Qtd.
Filial no exterior	G	6
	MG	2
	M	2
Feiras e eventos internacionais	G	1
	P	2
	Mi	5
Alianças estratégicas	G	2
Exportação	P	3
	Mi	0

Fonte: Elaboração própria

É possível observar que as empresas de maior porte iniciaram o processo de internacionalização através de abertura de filial no exterior ou através de alianças estratégicas. Já as microempresas, todas buscaram se internacionalizar através de feiras e eventos internacionais. Isso se justifique, talvez, em função do conhecimento do novo mercado para o seu nicho de negócio.

Classificação das empresas quanto aos estágios de internacionalização:

De acordo com as respostas dos questionários, as empresas respondentes foram classificadas quanto ao estágio que ocupam de acordo com os seguintes resultados da tabela 5.

Tabela 5: Classificação quanto ao estágio de internacionalização segundo *Uppsala*

Quantidade	Estágio
8	Estágio I
0	Estágio II
4	Estágio III
11	Estágio IV

Fonte: Elaboração própria

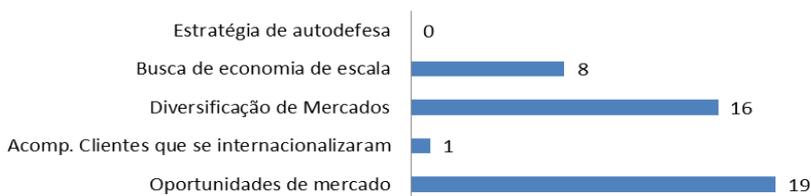
Esta classificação seguiu os critérios estabelecidos por *Uppsala*, descrito por Gomes (2014), conforme exposto no referencial teórico.

Classificação das empresas quanto à motivação para entrar no mercado internacional:

Em relação à motivação, foi observado que a busca pelas oportunidades de mercado aparece dezenove vezes, liderando as respostas dadas, seguido pela busca de diversificação de mercados, com dezesseis respostas, busca de economia de escala com oito respostas e apenas uma resposta como acompanhamento de cliente.

Dentre os respondentes, ninguém informou que a motivação para entrada no mercado internacional foi devida a uma estratégia de autodefesa. O Gráfico 1, a seguir, apresenta as respostas dadas pelas empresas quanto a motivação para a internacionalização.

Gráfico 1: Motivação para a internacionalização



Fonte: Elaboração própria

Classificação quanto ao tipo de controle e porte:

Para melhor visualização dos resultados, segue Tabela 6, contemplando as respostas das empresas, segundo os critérios definidos por Gomes (2014).

Tabela 6: Classificação quanto ao tipo de controle

Tipos de controle	Familiar	Ad hoc	Por Resultados					Burocrático
Porte	Mi	M	G	MG	M	P	Mi	G
Qtd.	4	1	6	2	1	4	2	3

Fonte: Elaboração própria

Pode ser observado que, dentre as respostas, as empresas de tipo de controle *ad hoc* são mais raras em relação aos demais tipos de empresas neste segmento. O mais tipo mais dominante é o controle por resultados, e estas empresas estão representadas, em maior quantidade, pelo grande porte.

Classificação quanto ao tipo de estrutura:

Para melhor visualização dos resultados obtidos, segue a Tabela 7, contemplando a compilação das respostas neste item.

Tabela 7: Classificação quanto ao tipo de estrutura

Tipo Estrutura	Qtd.
Funcional	6
Divisional	11
Matricial	3
Vertical	3

Fonte: Elaboração própria

Foi observado que a estrutura divisional predomina entre as empresas que responderam o questionário.

Demais Características do Sistema de Controle Gerencial utilizados:

Das ferramentas de controle adotadas pelas empresas respondentes, constatou-se que dezesseis empresas utilizam sistemas de controle gerenciais projetados por consultores externos. Sendo que outras sete empresas, responderam que seus sistemas de controle gerencial foram projetados por elas mesmos.

Das vinte três empresas que responderam ao questionário, dezenove delas tem seu sistema de controle gerencial há mais de 5 anos, sendo que

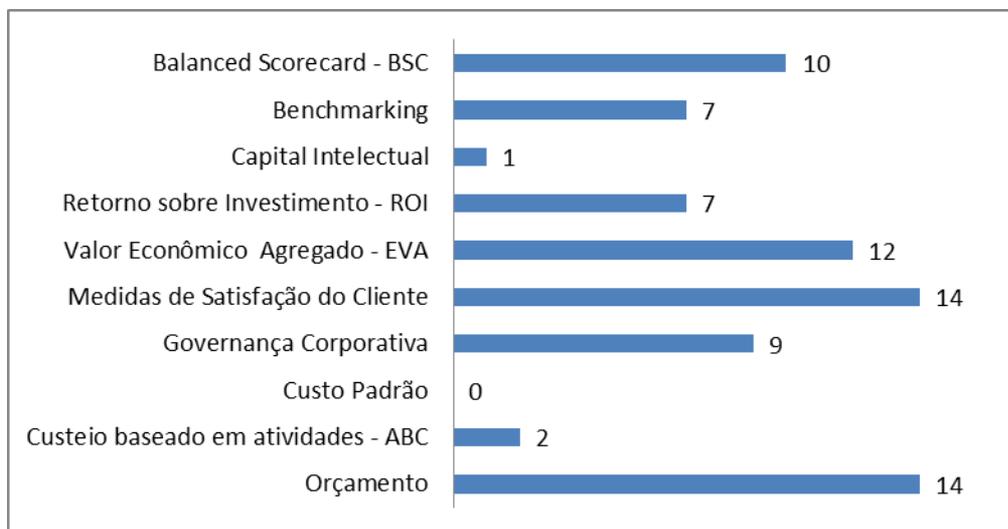
dezessete dessas empresas tiveram que aperfeiçoar os seus sistemas de controle gerenciais.

Das vinte e três empresas respondentes, dezesseis delas utilizam o mesmo sistema de controle no Brasil e no exterior.

Em relação aos sistemas de controle gerenciais utilizados pelas empresas, foi observado que o orçamento, medidas de satisfação do cliente, valor econômico agregado, governança corporativa e BSC foram os artefatos mais utilizados. No sentido contrário o Custeio Baseado em Atividades foi o menos utilizado aparecendo apenas uma vez. Nenhum dos informantes mencionou ferramentas relacionadas ao Custo Padrão.

Foi constatado que as principais ferramentas de controle empregadas não são padronizadas e que as opções variam, conforme pode ser verificado no Gráfico 2, a seguir.

Gráfico 2: Ferramentas de Controle Gerencial



Fonte: Elaboração própria

Dificuldades apresentadas no processo de internacionalização

De acordo com as respostas obtidas, foi elaborada a Tabela 8, apresentada a seguir, demonstrando as dificuldades ocorridas no processo de internacionalização das empresas pesquisadas. Foi utilizada uma escala de 1 a 5 para mensurar este grau de dificuldade, onde 1 expressa baixíssima dificuldade e 5, altíssima dificuldade.

Tabela 8: Dificuldades no processo de internacionalização

Dificuldades	Nível de dificuldade	Qtd.
Idioma	Alto	3
	Médio	19
	Baixo	1
Sistema normativo do país	Alto	4
	Médio	17
	Baixo	0
Cultura	Alto	1
	Médio	18
	Baixo	4

Fonte: Elaboração própria

Das vinte e três empresas, treze atuam entre 2 a 4 países, três entre 5 a 10 países e as outras seis empresas restantes, estão presentes em mais de 10 países.

Em relação à adoção da Implantação das normas internacionais de contabilidades, dezoito empresas informaram sua utilização. Destas dezoito empresas, onze apontaram grau de dificuldade média em relação à implantação do IFRS.

Análise do teste não paramétrico

Utilizando as respostas das perguntas sobre qual a Estágio de internacionalização que a empresa ocupa e quais os artefatos de controle a empresa emprega, foi aplicado o teste não paramétrico de correlação de *Spearman*. Para realizar o cálculo do coeficiente de correlação foi utilizado o *software* livre, **PSPP**.

É interessante ressaltar que depois de conhecer o valor calculado pelo **PSPP** foi necessário confrontá-lo com o valor crítico que consta na tabela de correlação por postos de *Spearman*. Para o nível de significância de 5%, em um teste bilateral em uma amostra $n = 23$, o valor crítico é de 0,416.

Para o nível de significância de 5% a partir do resultado, foi constatado que:

- O coeficiente de correlação de *Spearman* entre o grau de internacionalização das empresas, conforme o modelo de *Uppsala*, e a quantidade de ferramentas de controle gerenciais utilizadas pelas empresas do segmento de prestação de serviços de Tecnologia da

Informação apresentou resultado 0,430, sendo classificada como uma correlação moderada⁶.

- Como o valor calculado de 0,430 é maior que o valor tabelado de 0,416 deve ser aceita a hipótese H1. Neste caso, o grau de internacionalização em que a empresa se situa exerce influência em uma maior quantidade de ferramentas de controles gerenciais adotada.

Considerações finais

O estudo identificou que vinte empresas utilizam em suas ferramentas de controle gerenciais, medidas financeiras e não financeiras, independentemente do seu porte e que três empresas utilizam apenas medidas financeiras.

Foi identificado através do teste estatístico de *Spearman* que a adoção de uma quantidade maior de ferramentas de controle gerencial está associada ao nível de internacionalização da empresa. Isto é possível de se afirmar, pois matematicamente foi demonstrado que o grau de internacionalização em que a empresa se situa influencia a empresa na adoção de maior quantidade de artefatos de apoio ao seu sistema de controle gerencial. Caso o PSPP tivesse calculado qualquer valor abaixo de 0,416, tal hipótese seria rejeitada. Entretanto, considera-se prudente não generalizar este resultado, pelo fato de a quantidade de empresas nesta pesquisa ter sido pequeno.

Isto equivale a dizer que à medida que a empresa evolui em seu estágio de internacionalização deve adotar maior controle sobre os seus processos, utilizando para isso mais artefatos de apoio ao sistema de controle de gestão.

Dezenove das vinte e três empresas participantes, informaram que utilizam a estratégia de diferenciação, o que é coerente com o praticado no mercado pelas diversas empresas da área.

Segundo Hitt, Hoskisson e Ireland (2002, p. 159) a estratégia de diferenciação possibilita êxito à longo prazo quando a empresa investe continuamente, de modo a oferecer a seus clientes características diferenciadas capazes de gerar valor para eles.

⁶ Para Bryman e Cramer (1995), citando Cohen e Holiday (1982):

$\leq 0,2$ -- Correlação muito fraca de sem significância.

$0,2 < r \leq 0,39$ - Correlação fraca.

$0,4 < r \leq 0,69$ - Correlação moderada.

$0,7 < r \leq 0,89$ -- Correlação forte..

$0,9 < r \leq 1$ -- Correlação muito elevada

Neste sentido, o resultado da pesquisa aponta que as ferramentas de controle gerencial mais utilizadas pelas empresas são às relacionadas à satisfação dos clientes.

Foi observado também que, aparentemente, há um alinhamento com o modelo de graus de internacionalização com o proposto pela universidade de *Uppsala*, no que diz respeito aos estágios de internacionalização e a fase que empresa se encontra no processo de internacionalização.

Com esta pesquisa espera-se contribuir para o aumento de conhecimento acerca das relações dos sistemas de controle gerencial, nessa área, com o processo de internacionalização, visto que este universo pode ser melhor explorado, pois as pesquisas na área de TI apontam muito mais para os controles gerenciais vinculados à gestão de projetos do que voltados para a gestão empresarial.

É esperado, também, contribuir para que as empresas se identifiquem no processo de internacionalização e, com isso, busquem projetar seus sistemas de controle gerencial de maneira adequada ao estágio de internacionalização em que se encontram.

É sugerido que sejam realizadas novas pesquisas sobre o assunto, na mesma área de serviços, buscando um número maior de respondentes, aprimorando a qualidade da amostra, de forma a permitir testes estatísticos paramétricos, não paramétricos e regressões, trazendo à luz maior diversidade de informações.

Referências

Andrade, Adriana; Rossetti, José Paschoal. **Governança Corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. 6. ed., São Paulo; Atlas. 2012.

Anthony, Robert N.; Govindarajan, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas. 2002.

BNDES - BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. 2010. Site oficial do BNDES. Porte de empresa. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html. Acesso em: 07 jan. 2015.

Bertrand, Hélène; Chauvel, Marie Agnes; Silva, Renata Céli Moreira da. 2010. Internacionalização de pequenas empresas: Um estudo de caso com uma empresa brasileira de tecnologia; *Gestão e Regionalidade*. V. 26, n. 76, p.43-62. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/3296/internacionalizacao-de->

pequenas-empresas--um-estudo-de-caso-com-uma-empresa-brasileira-de-tecnologia. Acesso em: 01 out. 2015.

CARNEIRO, Leandro Marcondes; PANHOCA, Luiz; PACHECO, Vicente; SAMPAIO, Carlos Alberto Cioce. Práticas de controle em empreendimentos solidários: estudo de caso a partir da perspectiva institucional. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. Taubaté. V. 10, n.4, p.3-25. Set- dez. 2014. Disponível em: <http://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/1526>. Acesso em: 01 out. 2015.

CNAE. 2004. Comissão Nacional de Classificação: Pesquisa CNAE. Disponível em: www.cnae.ibge.gov.br. Acesso em 05 de jan. de 2015.

Dyment, John j. *Strategies and management controls for global corporations; The journal of business strategy*. V.7, n. 4 p.20-26. 1987.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral: Teoria e 1.000 Questões**. 26. ed., Niterói: Impetrus. 2010. 1136 p.

Gartner, Inc. **Forecast Alert: IT Spending, Worldwide, 1Q16 Update**. 2016a. Disponível em: <https://www.gartner.com/doc/3277418?ref=SiteSearch&stkw=Investment%20Brazil%20IT%202016&fml=search&srcId=1-3478922254>. Acesso em: 08 abr. 2016

Gartner, Inc. **IT Spending Forecast, 4Q15 Update: What Will Make Headlines in 2016?** 2016b. Disponível em: http://public.brighttalk.com/resource/core/90779/january_19_4q15_it_spending_jlovelock_136269.pdf. Acesso em: 08 abr. 2016

Gelbcke, Ernesto Rubens; Ludícius, Sérgio de; Martins, Elizeu. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades - FIECAFI**. 4. ed., São Paulo; Atlas. 1995.

Gomes, Josir Simeone. **Controle de Gestão Comportamental: Textos e casos**. São Paulo; Atlas. 2014.

Guerreiro, Reinaldo; Cornachione-Jr., Edgard B.; Soutes, Dione Oleczuk. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: XXXIV EnANPAD, 34, 2010, Rio de Janeiro. Anais eletrônicos de Contabilidade. Rio de Janeiro, EnANPAD, 2010. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/con277.pdf>. Acesso em: 8 abr. 2016.

Hernandez, José Mauro da Costa; Matsukuma, Cláudia Maria de Oliveira. Escolas e métodos de análise em pesquisa de satisfação de clientes. **Revista de Negócios**. Blumenau; V. 12, n. 2, p.85-103. 2007. Disponível em:

<http://www.spell.org.br/documentos/ver/27902/escalas-e-metodos-de-analise-em-pesquisa-de-satisfacao-de-clientes>. Acesso em: 01 out. 2015.

Hitt, Michael A.; Hoskisson, Robert E.; Ireland, R. Duane. **Administração Estratégica: Competitividade e Administração**. São Paulo: Thomson Learning. 2002.

IUNG, Gerso; Silva, Tânia Moura da. Valor Econômico Agregado. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. UFSM, v.1, n.2, p.124-135. 2005. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/124>. Acesso em: 01 out. 2015.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Press, 1987.

Kaplan, Robert S.; Norton, David P. **Balanced Scorecard, Mapas Estratégicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

Keegan Warren J.; Green, Mark C. **Princípios de Marketing Global**. São Paulo: Saraiva. 1999.

Latorre, Maria do Rosário Dias de Oliveira. Estatística não paramétrica. **Universidade de São Paulo (USP)**. São Paulo. 2013. Disponível em <http://www.fsp.usp.br/~rosario/hep5762/naoparametrica2013.pdf>. Acesso: 06 jan. 2015.

Lira, Sachiko Araki. **Análise de correlação: abordagem teórica e de construção dos coeficientes com aplicações**. 2004, 209f. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Universidade Federal do Paraná - Pós Graduação em métodos numéricos em engenharia dos setores de ciências exatas e de tecnologia, Curitiba. 2004. Disponível em: http://www.ipardes.gov.br/biblioteca/docs/dissertacao_sachiko.pdf. Acesso em: 11 abr. 2016.

Lunkes, Rogério João. **Controle de Gestão: Estratégico, Tático, Operacional, Interno e de Risco**. São Paulo: Atlas. 2010.

Martins, Elizeu. **Contabilidade de Custos: Inclui o ABC**. 5. ed.. São Paulo: Atlas. 1996.

Martins Neto, Luiz Serudo. Contabilidade de Custos. In: SEPLAN - Secretaria de Estado de Planejamento e Desenvolvimento Econômico do Estado do Amazonas. 2005. Manaus. Disponível em: http://www.seplan.am.gov.br/arquivos/download/arqeditor/contabilidade_de_custos.pdf; Acesso: 05 jan./2015.

Nilsson, Fredrick.; Olve, Nills-Göran; Parment, Anders. **Controladoria para fins de competitividade**: Formulação e implementação de estratégias através do Controle Gerencial. São Paulo: Qualitymark.

Oliveira, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico**: Conceitos, Metodologias e Práticas. 32. ed., São Paulo: Atlas. 2014.

Puga, Fernando Pimentel. Experiências de apoio as micros, pequenas e médias empresas nos Estados Unidos, Itália e Taiwan. 2000. In: BNDES. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/Td/Td-75.pdf. Acesso em 03 jan. 2015.

SRF - SECRETARIA DE RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Ministério da Fazenda. 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br> . Acesso em: 03 dez. 2014.

Root, Franklin R. *Entry strategies for international markets*. Lexington Books, New York. 1994.

Severino, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.