

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESAS
INTERNACIONALIZADAS:
O CASO DA DI SOLLE CUTELARIA**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autores

Mary Wanyza dos Santos Denberg
Mestranda em Ciências Contábeis da UERJ

Josir Simeone Gomes, D.Sc
Professor do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CONTROLE GERENCIAL EM EMPRESAS INTERNACIONALIZADAS:
O CASO DA DI SOLLE CUTELARIA**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

RESUMO

Este artigo tem por objetivo verificar o impacto gerado no processo de internacionalização das atividades da Di Solle Cutelaria em seu sistema de controle gerencial. A metodologia utilizada nesta pesquisa foi o método de estudo de caso. Deste modo, o estudo compara a relação entre os sistemas de controle gerencial utilizado pela empresa, com a estrutura teórica apresentada, buscando evidenciar as modificações causadas em função do processo de internacionalização. Os resultados encontrados apontam uma grande evolução ao sistema de controle de gestão, além de obter o segundo lugar do ranking dos maiores fabricantes de talheres no Brasil.

Palavras-chave: Controle Gerencial, Internacionalização, Di Solle Cutelaria

ABSTRACT

This article aims to ascertain the impact generated in the process of internationalization of the activities of Di Solle Cutlery in its management control systems. The methodology used in this research was the case study method. Thus, the study compares the relationship between management control systems used by the company, with the theoretical structure presented, seeking evidence the changes caused in terms of the process of internationalization. The results indicate a major change in management control systems, and get the second place of the ranking of the largest manufacturers of silverware in Brazil.

Key Words: Management control, Internationalization, Di Solle Cutlery

1 Introdução

As empresas estão em constantes mudanças. Cada vez mais necessitam de controles precisos e informações oportunas sobre seus negócios para adequar as suas operações às novas situações.

Hoje, com a competição globalizada, as empresas estão correndo em busca de inovações tecnológicas que garantam a elevação do nível de qualidade para seus produtos. Além disso todos os esforços, passaram a ser feitos rumo à melhoria de processos e à eliminação de desperdícios, pois as organizações querem fornecer aos clientes a qualidade desejada a baixos custos. Ocorreram mudanças nos paradigmas de gestão destacando o desenho dos produtos, a qualidade, a satisfação do cliente, a confiabilidade, o desenho dos processos, o capital intelectual, as estratégias e os preços.

Todos os fatores representam conceitos básicos de controle de gestão, cuja essência é a eliminação de gastos de atividades que não adicionam valor, maximizando assim o resultado, e dando ênfase à satisfação total do cliente.

Neste processo, podem ser utilizados diferentes mecanismos formais e informais, no qual a organização adapta-se àqueles que sejam coerentes com a cultura, a estrutura e a estratégia da organização, utilizando o possível efeito desses mecanismos nas relações com o meio ambiente externo.

2 Referencial Teórico

2.1 Principais abordagens sobre controle gerencial

Dentre as diversas abordagens sobre controle gerencial, a pesquisa teve como propósito priorizar, os aspectos comportamentais e motivacionais.

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.

Segundo o plano de referencia de Anthony e Govindarajan, o controle de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente. Para Anthony & Govindarajan (2008, p.06), o controle gerencial é “o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementem as estratégias da organização.”

Dentro dessa concepção, Anthony e Govindarajan (2008), propõem um modelo pragmático do processo de controle, onde seu desenvolvimento se dá a partir do estudo da estrutura organizacional, baseando-se no conceito de avaliação de desempenho e centros de responsabilidade.

Pode-se inferir que existem diversos níveis de decisões dentro das organizações, onde o objetivo do sistema de controle gerencial é o goal congruence, isto é, fazer com que os objetivos das pessoas coincidam com os objetivos da organização. Contudo, o sistema de controle de gestão deve estar plenamente integrado ao processo de planejamento estratégico, desde sua formulação até o monitoramento de seus resultados.

Lorange e Morton (1974), procuraram salientar o caráter orgânico do controle gerencial, em função da necessidade de adaptações e conformações a imposições ambientais externas e internas, isto é, são as pressupostas características ambientais que condicionam os atributos organizacionais. Sendo assim o processo de controle gerencial é dividido, em se tratando do processo de identificação da variável de controle, entre o processo esquemático de direção de curto prazo e processo de acompanhamento de desempenho de curto prazo.

Ainda na mesma linha de Lorange e Morton (1974), o sistema de planejamento de longo prazo possui forte influência sobre o sistema de controle gerencial, pois nele serão

encontradas expectativas de alterações ocasionadas pelo ambiente externo. Além disso, a instabilidade que o meio-ambiente oferece, faz com que as medidas que são baseadas em unidades monetárias sejam insuficientes como variáveis de controle, sob o aspecto da diversificação e altos níveis de complexidades, as organizações requerem sistemas de controle e de planejamento mais flexíveis. Seguindo uma linha completamente diferente da abordada por Anthony e Govindarajan, na tentativa de oferecer uma atenção mais direcionada para o funcionamento do sistema de controle gerencial.

Na abordagem de Hofstede (1975), tem-se uma visão mais ampla do processo sócio-psicológico bastante diferente dos demais autores, em que a sua essência está voltada para variáveis políticas, como negociação, valores e julgamentos. Sendo assim, Hofstede rejeita o modelo cibernético de controle e sugere como alternativa o modelo homeostático. Para entendimento é necessária a definição dos dois modelos, para compreensão do processo sugerido:

- Controle cibernético: representa uma abordagem lógica e abstrata ao estudo dos sistemas de controle;

- Controle homeostático – A sua composição é de elementos cibernéticos, porém não considera a divisão do trabalho entre unidades controladoras e controladas. Assim sendo, o controle rígido de pessoas e atividades dá lugar a um sistema de controle onde a base é os grupos de semi-autônomos, ou seja, direcionados ao autocontrole.

Para Flamholtz (1979), o controle gerencial é considerado o processo de influenciar o comportamento dos colaboradores da organização, aumentando assim a verossimilhança das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Sendo assim, esta abordagem retrata que a motivação de indivíduos ou grupos é o elemento mais importante, não para controlá-los de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização.

Ainda do ponto de vista de Flamholtz (1979), ao mesmo tempo em que enfatiza os aspectos comportamentais dos indivíduos ou grupos envolvidos com a organização, destaca a incerteza inerente ao processo de controle gerencial. Partindo desse princípio, ele buscou evidenciar que os sistemas de controle são mais probabilísticos do que determinísticos, isto é, o propósito é maximizar as condições favoráveis que levam ao goal congruence. Nesse sentido, a ausência de consideração adequada aos aspectos comportamentais pode levar aos resultados disfuncionais no comportamento das pessoas, tais como desvio de objetivos e distorção / manipulação das medidas de controle.

Nas décadas de 80 e 90, nota-se uma tendência direcionada para se entender a relação existente entre o contexto social e organizacional e os sistemas de controle gerencial. Em conformidade com o ponto de vista de Macintosh (1994, p.87), a premissa básica é a de que há importantes ligações entre o ambiente, a estratégia, a estrutura organizacional e o controle gerencial e que um ajuste congruente destas variáveis é essencial para o desempenho organizacional.

Com base neste fundamento, o controle gerencial passa a ser considerado a partir de duas perspectivas: estratégica e organizacional, ambas direcionadas para o desempenho:

- Perspectiva estratégica – trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização a seu ambiente ou contexto social;

- Perspectiva organizacional – trata-se de assegurar que toda a organização se oriente conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da alta administração.

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 o plano.

Outro ponto de vista, sob a perspectiva organizacional, é a de Berry et al. (1995) que afirmam que o controle diz respeito a todos os indivíduos que de alguma forma são afetados pelas atividades que ocorrem dentro de uma organização. Enfim o controle

organizacional refere-se ao desenho de instrumentos e ao exercício de ações que estejam direcionados a influenciar o comportamento das pessoas que fazem parte da organização, com intuito de direcioná-las aos objetivos traçados pela alta administração.

Com relação à perspectiva estratégica, Atkinson (1998), que afirma que a contabilidade e o controle gerencial precisam articular-se com as opções estratégicas escolhidas pela organização para se tornarem colaboradores importantes, visando ao sucesso da empresa. Nesta mesma linha, as medidas de desempenho estratégico devem proporcionar ações que estejam orientadas para a manutenção e melhoria contínua da posição competitiva da organização,

Conforme Gomes & Salas (2001), a maioria dos sistemas de gestão utilizados nos dias de hoje foram desenvolvidos em contextos sociais completamente distintos dos observados atualmente. Nos últimos anos, observa-se a velocidade das transformações, o aumento da incerteza, o tamanho e a complexidade das organizações vêm colocando à prova os sistemas de controle gerencial existentes. A necessidade de adaptação dos sistemas de controle de gestão por parte das empresas é intensificada pelas grandes mudanças que vem ocorrendo no contexto social e organizacional, influenciando diretamente o desempenho da organização

Gomes & Salas (2001) lembram que todo sistema de controle gerencial deve levar em consideração o contexto social e organizacional em que está inserido. O contexto organizacional compreende a estrutura, a estratégia, as pessoas que fazem parte da organização e as relações interpessoais existentes entre elas, e a cultura organizacional. O contexto social compreende o mercado e o setor competitivo, o país e sua sociedade, bem como todos os seus valores, aspectos culturais e políticos. Estes autores observam que nem sempre o desenho e os resultados do controle são influenciados diretamente por aspectos determinados exclusivamente pela administração da organização, como por exemplo, a cultura organizacional e o contexto social do país em que opera.

Gomes & Salas (2001) propõem a classificação dos controles organizacionais de acordo com a dimensão (pequena ou grande) e o contexto social (local ou internacional) em que as organizações se encontram inseridas. Para estes autores, o sistema de controle gerencial pode ser classificado, como demonstrado no quadro I.

Quadro I: Tipos de controles organizacionais

Dimensão da Empresa	Contexto social		Formalização
	Local	internacional	
Pequena	Familiar	Ad-hoc	Limitada
Grande	Burocrático	Por resultados	Elevada
	Centralizada	Descentralizada	

Fonte: Adaptado de Gomes e Salas (2001, p.56)

O controle familiar é utilizado em empresas em que a menor dimensão ou a estabilidade do contexto social facilitam um controle mais informal. A estrutura destas empresas é centralizada e marcada pelas características do líder. Quando há delegação de autoridade, esta é baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promove lealdade e confiança. Este tipo de controle não atribui muita importância aos sistemas de controles formais.

O controle burocrático é próprio de ambiente pouco competitivo e característico de organizações de grande porte, fortemente centralizadas e, normalmente, fechadas para o exterior. Em geral, a estrutura destas organizações é funcional, marcada por um grande número de cargos de chefia, distribuídos hierarquicamente, mas com pouco grau de autonomia. Pode-se observar acentuada distância hierárquica entre os diversos níveis de poder, limitada orientação para o mercado e a manutenção de uma cultura avessa à mudança. Este tipo de controle privilegia a adoção de sistemas de controles formais.

O controle por resultados ocorre, normalmente, em ambientes muito competitivos e é baseado em sistemas de controles financeiros. A estrutura destas empresas é descentralizada e marcada pelo estabelecimento de objetivos e pela utilização de centros de responsabilidades que são avaliados com base nos resultados apresentados. A descentralização aumenta a necessidade de controle e obriga a adoção de sistemas de

controles formais. Normalmente, a organização que adota este tipo de controle tem estratégia com ênfase no curto prazo e no mercado.

O controle ad-hoc é próprio de ambientes muito dinâmicos e de grande complexidade que dificultam a formalização de procedimentos de controle. A estrutura das empresas que o utilizam é descentralizada. Este tipo de controle utiliza mecanismos não-formais, promovendo o autocontrole.

Apesar da distinção entre os tipos de controle organizacionais, em muitas organizações, os sistemas de controle de gestão adotados podem possuir simultaneamente, características de mais de um dos tipos de controle.

A importância da estratégia adotada pela organização relacionada as suas operações internacionais para possibilitar a determinação dos fatores chaves de sucesso relevantes para a estratégia. Apenas após a determinação destes fatores é possível decidir sobre o grau de autonomia, bem como sobre o sistema de gestão adequado para o controle de sua operação.

Estrutura e funcionamento do controle

A estrutura de controle é desenvolvida e influenciada pelo contexto social e estratégia da empresa. Esta estrutura é composta basicamente do sistema de indicadores de controle, sistema de informação e sistema de incentivos. Por outro lado, o processo de controle passa pelo estabelecimento de objetivos, planejamento e orçamento dos meios e avaliação periódica da atuação através da medição de resultados.

Conforme Gomes & Salas (2001), no desenho do sistema de controle, implementação e utilização diversas variáveis-chaves, exercem um papel importante no alcance de seus objetivos e necessitam de monitoramento contínuo, entre elas: tecnologia, cultura, política, economia, competidores, distribuidores, fornecedores, aspectos comerciais, financeiros, produtivos e o comportamento dos indivíduos. As variáveis-chave podem ser divididas em dois grandes grupos:

- internas (normalmente, controláveis)
- externas (normalmente, não controláveis).

A variável-chave refere-se a um aspecto ou característica teórica que se considera como sendo relevante para assegurar o êxito de uma organização. Ao contrário, um indicador é um instrumento empírico que permite representar a dimensão teórica de uma variável-chave. Cada indicador deve refletir, de forma aproximada, a evolução de cada variável-chave, possibilitando a mensuração e comparação de sua evolução ao longo do tempo e facilitando, desta forma, a realização do controle por exceção. Os indicadores de controle influenciam o comportamento das pessoas, buscando que estas atuem conforme os objetivos e metas organizacionais definidos. Entretanto, em alguns casos, estes indicadores podem acarretar resultados indesejados ou negativos, que são as disfunções do sistema de controle.

Normalmente, as variáveis-chave são monitoradas através de sistemas de informação financeira, de produção ou comercial. O acompanhamento dos indicadores estabelecidos para cada variável-chave permite avaliar de forma periódica e simplificada o desempenho dos responsáveis pelas unidades, por meio da análise dos desvios, medidas em termos absolutos ou em percentuais, resultantes da diferença entre os objetivos iniciais e os resultados alcançados.

A imprevisibilidade das mudanças no contexto social e a necessidade de envolvimento pessoal nas organizações têm dado origem a uma importância cada vez maior do processo de controle como instrumento de motivação e identificação, assim como de aprendizado individual e organizacional. Basicamente os sistemas de informação podem ser formais e informais. Um sistema de informação formalizado é aquele que trata de forma explícita, estruturada, sistemática e periódica determinada informação mediante um processo formal de recolhimento, processamento e transmissão da informação, enquanto um sistema informal caracteriza-se pela utilização de informações intuitivas e não estruturadas. A existência de um sistema informal é sempre imprescindível, entretanto o equilíbrio entre o sistema formal e informal dependerá das

dificuldades que apresente o contexto, dimensão da empresa, profissionalização e estilo da equipe diretiva.

O processo de planejamento e controle se orienta no sentido de que o comportamento individual seja o mais adequado para obter um resultado coincidente com os objetivos da organização. Deste modo, busca-se alinhar os interesses dos indivíduos com os interesses da organização através da utilização de planos de incentivos, normalmente, atrelados a indicadores de desempenho. O sistema de controle também pode promover determinada cultura e favorecer determinados valores na organização que contribuam para o alinhamento dos interesses da empresa e de seus empregados.

2.2 O processo de internacionalização de empresas

O processo de internacionalização das empresas envolve duas instâncias principais:

- 1) o atendimento de mercados externos via exportações; e
- 2) o investimento direto no exterior, seja para a instalação de representações comerciais, seja para a implantação de unidades produtivas.

Características diferentes dos produtos e dos mercados abrem espaço para estratégias distintas de investimento externo. Indústrias tradicionais, caracterizadas pelo uso de tecnologias maduras, dependem de mão-de-obra abundante e barata para serem competitivas. Nesse caso, a empresa sediada em um país específico tenderá a atender o mercado mundial via exportações.

No caso de indústrias de média e alta tecnologia, ou que se inserem em estruturas de oligopólios diferenciados, o acesso a recursos financeiros e humanos para pesquisa e desenvolvimento (P&D), a preservação da imagem de confiabilidade e qualidade de suas marcas, e, finalmente, a capacidade gerencial e de distribuição são fatores fundamentais. Nessa situação, a estratégia de internacionalização pode ser uma alternativa adequada para a empresa, podendo acontecer pela oferta local ou por meio de licenciamento.

A experiência internacional aponta para uma evolução natural da ocupação de mercados externos via exportações, em um primeiro momento, para a instalação posterior de uma unidade produtiva, principalmente, no que diz respeito às empresas multinacionais de países em desenvolvimento.

A grande complexidade do processo de internacionalização que envolve empresas e países de estruturas bastante diferenciadas, não permite que haja uma teoria geral sobre o processo.

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):

- Empresa exportadora – Fase inicial do processo de internacionalização, caracteriza-se pela concentração das atividades em um único país;
- 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;
- Empresa global – O modelo multinacional demonstrou alguns problemas e no final dos anos 70 houve uma tendência oposta, na qual a empresa adotava estratégias coordenadas com todos os países onde operava, 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.
- 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. Para tanto, é importante evidenciar que existem dois enfoques distintos a respeito deste assunto: o econômico e o comportamental.

Enfoque econômico

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

A teoria da internalização estuda a internacionalização sob a 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 o investimento direto no exterior ocorre quando os benefícios da internalização superam os custos”. Deste modo, a teoria da internalização considera que as falhas de mercado, tais como custos de informação, oportunismo e especificação de ativos, criam as condições que levariam uma empresa multinacional a utilizar o investimento direto como modo de entrada em um mercado externo, ou seja, internalizaria sua atividade no mercado externo.

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

Estes três elementos (propriedade, internalização e localização) seriam fundamentais em cada decisão de produção de uma empresa atuando nos mercados internacionais através da produção no exterior. Dunning (1988) considerou ainda a necessidade de integração 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.

Enfoque Comportamental

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 seqüência de estágios indica o comprometimento crescente de recursos com o mercado. Ela indica, ainda, as atividades correntes (operações) que se diferenciam em razão da experiência acumulada”.

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

2.3 Impacto da Internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial

Dentre os problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial utilizados em atividades no exterior, Anthony e Govindarajan (2002) destacam a política de preços de transferência e as taxas de câmbio. Ao afetar de 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, 2002; Maciarelo 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, elas 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 (2002, p. 908-909), 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 sociedade 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 em 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 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 Maciarelo 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 do que uma empresa global. O controle gerencial requerido por uma organização global deve permitir à administração central coordenar a estratégia da organização em todos os países nos quais ela opera, enquanto numa organização multinacional o sistema de

controle deve se adequar ao conceito de negócios separados cujas estratégias podem variar de um país para outro, utilizando para esta finalidade relatórios de controle voltados para necessidade da administração local.

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.

Desta forma, 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 se reduz.

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 auto-adaptável e disposta a aprender, requer 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:

1. legitimar a diversidade;
2. administrar a complexidade e,
3. 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.

2.4 Metodologia

Segundo, Gomes (2006, p.23),

“a escolha do método de caso como metodologia de aprendizado busca associar a teoria com a prática, de uma forma efetiva de exemplificação de situações reais vividas por empresários e executivos dos mais diversos tipos de organização”

Sendo assim, o objetivo deste artigo busca a contribuição dos conhecimentos teóricos de controle de gestão, realizando uma pesquisa de campo, onde o estudo de caso relata os impactos ocasionados pela internacionalização, no sistema de controle de gestão da Di Solle Cutelaria.

Com relação ao critério de seleção utilizado, foi tomado como base as premissas básicas: ser uma empresa brasileira e atuar em outro (s) país(es) além do Brasil.

Os dados informacionais foram obtidos através de entrevistas, relatórios internos, por meio de documentos disponibilizados pela empresa, site institucional na Internet e elaboração de questionários. A análise dessas evidências é realizada com contraposição delas à estrutura teórica retratada, para que se destacassem as diferenças junto ao sistema do controle de gestão utilizado.

Cabe ressaltar alguns questionamentos a serem respondidos no decorrer desta pesquisa, conforme segue:

1. Qual o impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle de gestão da Di Solle Cutelaria?

2. Quais as mudanças que ocorreram?
3. Quais as barreiras encontradas no processo de internacionalização?
4. Existe relação, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle de gestão da Di Solle Cutelaria Cutelaria e a literatura sobre controle gerencial apresentada?

3 Estudo de Caso da Di Solle Cutelaria

3.1 A empresa

Fundada há 12 anos nos altos da serra gaúcha, na cidade de Gramado, a Di Solle Cutelaria é uma das principais fabricantes de talheres do Brasil. Buscando sempre adaptar-se às necessidades do mercado nacional e internacional, a empresa fabrica 20 linhas de produtos indicados tanto para o lar, quanto para clientes institucionais como hotéis, bares, restaurantes e similares. O alto padrão de qualidade é a exigência que a Di Solle se impõe desde os primeiros passos do processo fabril, até a entrega ao cliente. Os talheres Di Solle podem ser encontrados em todos os estados do Brasil e em mais 20 países nos cinco continentes.

A Di Solle Cutelaria tem uma forte preocupação com o respeito ao meio ambiente, o que a levou a investir na construção de uma estação própria de tratamentos de efluentes e resíduos sólidos.

O sucesso alcançado foi possível graças a um sólido posicionamento ético na relação com seus fornecedores e clientes, ao entusiasmo e desempenho de todos os seus colaboradores e o respeito à comunidade. Sempre buscando inovar e oferecer ao mercado produtos com qualidade superior, a Di Solle está constantemente apresentando novos produtos com design moderno, atendendo as exigências do mercado cada vez mais competitivo.

3.2 A Missão e principais negócios

A Missão da Di Solle Cutelaria declarada atualmente é:

“Produzir talheres, utensílios domésticos e cutelaria com qualidade e competitividade, visando oportunidade no mercado, oferecendo condições de trabalho, remuneração e rentabilidade para clientes, colaboradores e acionistas.”

Para sua evolução e crescimento, a Di Solle Cutelaria preserva alguns valores que salienta o elevado ritmo de crescimento da empresa, inovação e estratégias para conquistar o mercado, discriminados abaixo:

- Respeito ao ser humano e a natureza;
- Inovação através de produtos, processos e pessoas;
- Qualidade em todos os produtos e serviços;
- Atenção e Orientação contínua aos clientes e fornecedores;
- Valorizar e Motivar os colaboradores;
- Buscar resultados com princípios éticos.

Há 12 anos a Di Solle Cutelaria fabrica talheres, facas e utensílios domésticos em aço inox, para o mercado brasileiro e internacional. É uma empresa que está sempre inovando, oferecendo a seus clientes talheres com um design diferenciado, no qual representam “os talheres do século XXI”, onde trabalham com a combinação de beleza, elegância, ergonomia e praticidade.

3.3 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional da Di Solle Cutelaria é composta por: três Diretorias a Diretoria Administrativa, Diretoria de Produção e a Diretoria de Inovação e Criação. Abaixo da Diretoria Administrativa, há um sub-gerente administrativo que tem autonomia na tomada de decisão, que é responsável pelos seguintes departamentos: Comercial, Recursos humanos, Mercado Externo, Marketing, TI, Compras e o Financeiro. Na Diretoria de Produção, também há um sub-gerente Industrial com autonomia para tomadas de decisões, responsável pelos departamentos: PCP – Planejamento de

Controle de Produção, Encarregados de Produção, Gerente de qualidade, expedição, almoxarifado, embalagens, corte e laminação, cabos e madeira e cronometrista

De acordo com os dados coletados, a descentralização internamente é o caminho encontrado pelos sócios-diretores, para promover a estratégia de crescimento sadio, equilibrado e continuado. Isso porque esta estratégia favorece o contato permanente e direto com os clientes, possibilitando a percepção clara de suas necessidades e com os fornecedores.

3.4 Recursos Humanos

Em 2002 e 2003 a empresa passou por momentos difíceis, passando por reestruturação interna, tendo que mudar o quadro de pessoal, ocorrendo assim diversas demissões. Houve contratações de pessoal mais preparado, e especializado para que fossem desenvolvidos produtos mais elaborados. Este processo de contratação contribuiu significativamente para uma mudança no perfil dos empregados. A contratação de empregados de seus concorrentes também é uma prática comum para a empresa.

O investimento em treinamento passou a ter mais relevância, principalmente para os novos funcionários, aumentando significativamente a qualificação técnica de sua mão-de-obra. Nos dias de hoje, a Di Solle Cutelaria, oferece aos seus colaboradores a participação em cursos técnicos, investimentos em ensino superior entre 50% a 100% do valor, treinamento interno e externo.

Os funcionários recebem mensalmente um incentivo que somente recebe pelo cumprimento da carga horária (assiduidade), cumprimento das normas internas e análise da avaliação social (trabalho em equipe, boa vontade, bom relacionamento com todos, disponibilidade para agregar)

Há também 3 tipos de avaliação interna: por parte dos Recursos humanos, uma auto-avaliação e a avaliação do gerente direto, onde são criteriosamente avaliados por higiene, comportamento, produção e outros itens.

Atualmente, a empresa conta com a significativa participação em torno de 200 colaboradores diretos e 80 indiretos (a nível nacional e internacional).

O crescimento da empresa foi grande e rápido, mas ordenado e planejado passo a passo, o que se caracterizou graças ao forte investimento em recursos humanos, principalmente em treinamento e motivação de seus colaboradores.

3.5 Processo de Internacionalização

Em 1997, a Di Solle Cutelaria iniciou sua atuação no mercado externo, exportando seus talheres para mais de 20 países nos cinco continentes.

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

1. Cultura empresarial voltada para a motivação estratégica da empresa de crescer;
2. Divulgação da marca Di Solle;
3. Dificuldade de reconhecimento e penetração da marca no mercado interno;
4. 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 assim novos canais de vendas como as redes varejistas, lojas de presentes e atacadistas, como 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, e que trabalha com diversos distribuidores. Para tanto são recrutados indiretamente 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% 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 encontrar dificuldades encontradas no processo de internacionalização

originadas por diferenças culturais: idioma, costumes, as práticas de negócios, legislações, dentre outros problemas.

3.6 Sistema de Controle Gerencial

a) Estrutura de Controle

A Di Solle Cutelaria realiza o monitoramento de diversas questões relevantes onde algumas variáveis-chave, são monitoradas, como por exemplo: Preços, Movimentos do Concorrente, Projetos atuais e novos, Capacidade de produção, Clientes, Relacionamento com o meio ambiente, etc.

Em particular alguns itens recebem uma atenção especial:

1. Fornecedores – a empresa gerencia estrategicamente o seu fornecedor em busca da redução de custos de produção, no atendimento ao cumprimento dos prazos de entrega e na qualidade do material fornecido. Através de um sistema integrado de estoques, a empresa tem alcançado custos menores podendo assim se manter competitiva no mercado.

2. Clientes – a Di Solle Cutelaria tem uma forte preocupação com a satisfação do cliente, por este motivo, a partir de 2009 será implantando uma ouvidoria no intuito de saber quais são as reais necessidades do seu público-alvo e a abertura de captar sugestões para aprimoramento na qualidade dos produtos. A empresa possui um sistema formal de acompanhamento de desempenho, onde tem um projeto que se chama de rastreador, para detecção de uma possível perda de clientes.

3. Concorrentes – O monitoramento dos concorrentes faz parte de um acompanhamento de dados imprescindíveis para o processo do planejamento estratégico da empresa. É importante observar que no mercado de produção de talheres, no Brasil, há somente um concorrente de peso que é a Tramontina, que está em constante disputa comercial com a Di Solle. Para 2009, a empresa encara o desafio de crescer no mercado interno, sendo necessário desenvolver habilidades comerciais acima da média e reforçar o seu marketing.

4. Tecnologia – A busca por altos níveis de excelência tem sido um dos objetivos da empresa, se comprometendo a utilizar de toda tecnologia que está a disposição no mercado. A Di Solle acompanha todo o desenvolvimento em termos de tecnologia, para oferecer aos seus clientes o que de mais inovador há em termos de produtos de altíssima qualidade. Sendo assim, a Di Solle está alinhada com o que mais há de moderno no mundo.

A empresa efetuou uma pesquisa no mercado em várias empresas da ERP e, um comitê formado por pessoas-chave de cada departamento, onde foram realizadas diversas análises. Posteriormente este comitê contou com a ajuda de um consultor externo, no qual decidiram pela aquisição de um Sistema de Informação Gerencial. Em 2004 a Di Solle implementou o sistema adquirindo 23 módulos do Sistema Enterprise Resource Planning –ERP Cigam, que gerenciam todos os setores da empresa, propiciando uma maior agilidade nos processos de planejamento e acompanhamento dos objetivos organizacionais.

b) Processo de Controle Gerencial

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.

Um fato que marcou a necessidade de rever seus conceitos com relação ao seu sistema de controle gerencial, foi o fato da queda nas vendas terem declinado cerca de 20% em 2003, ano em que ocorreu a reestruturação, em que a empresa teve que diminuir de tamanho, para que pudesse se renovar e conseguisse pelo menos se manter no mercado. Ocorreram mudanças no quadro de pessoal, principalmente na área comercial e de distribuição. Os diretores perceberam que tinham que desenvolver

produtos de melhor qualidade e investir na marca para crescer e atingir outros canais de comercialização.

Desenvolvimento de um modelo de Gestão

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 suas fases de desenvolvimento.

O monitoramento do BSC é de responsabilidade dos Gerentes: Recursos Humanos e do setor Industrial, onde contam com a participação ativa dos diretores para a definição das estratégias e o desenho dos mapas estratégicos.

A Di Solle Cutelaria utiliza relatórios que contemplam indicadores não financeiros, especialmente aqueles direcionados para sobrevivência, crescimento e perpetuidade. Estas são metas que se tenta alcançar, através da análise e acompanhamento: Prazos de Entrega, Inovação, produtividade e qualificação dos colaboradores, Relação com a comunidade, responsabilidade social e agressões ao meio ambiente.

Os principais relatórios de avaliação de desempenho, baseado em indicadores financeiros e econômicos, são os seguintes: Demonstrativo de Resultado Gerencial (margem bruta e líquida), Fluxo de Caixa, Fluxo de caixa Operacional, Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado.

No mapa estratégico elaborado pela Di Solle algumas variáveis são consideradas críticas para toda a indústria que exerce o mesmo ramo produção de talheres. Sendo assim, alguns objetivos são considerados importantes nos desenhos dos mapas estratégicos da empresa, como pode-se observar abaixo no quadro 2:

Quadro 2: Perspectivas do Balanced Scorecard

Perspectivas	Objetivos
Financeira	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Superar o crescimento do mercado interno; ▪ Retorno sobre o investimento; ▪ Rentabilidade
Dos clientes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Relacionamentos em diversos níveis; ▪ Percepção do custo/benefício; ▪ Canal ligado diretamente com os clientes (Projeto será implantado em 2009).
Processos Internos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inovação de produtos; ▪ Desenvolver mercados regionais; ▪ Padronização das atividades com foco na qualidade; ▪ Identificar novos mercados; ▪ Maximizar a retenção;
Aprendizado e Crescimento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Desenvolver habilidades de marketing; ▪ Cursos para desenvolvimento e aprimoramento dos conhecimentos; ▪ Cultura orientada a resultados.

Com a implementação do Balanced Scorecard, a Diretoria da Di Solle almejavam a melhoria do processo de gestão da empresa e da tomada de decisão, buscando assim um alinhamento interno maior nas principais áreas de negócios.

Uma das estratégias utilizada na geração de valor pela empresa, é a perspectiva de Inovação, onde INOVAR foi a forma encontrada para abrir espaço no mercado, apostando sempre na diferenciação, pelo fato das mudanças no comportamento do consumidor que abandonou a tradição de utilizar os mesmos talheres pelo resto da vida, deixando de ser um utilitário, e passando a ser uma composição da mesa.

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).

4. Análise do Caso

A estrutura do sistema de controle gerencial da empresa aproxima-se da abordagem de Gomes (2001), tendo em vista a estrutura organizacional baseada no conceito de descentralização, onde há a ocorrência de delegação de responsabilidades para sub gerências, aumentando assim o grau de autonomia e responsabilidades.

Os objetivos organizacionais são definidos de forma participativa, onde a direção da empresa participa ativamente das tomadas de decisões relativas as estratégias. A avaliação e a comunicação destes são formais e padronizados, para a eficiência do Controle e Planejamento.

A avaliação de desempenho é formal e congruente com os objetivos da empresa, desta forma sendo convergentes com as abordagens de Lorange e Morton (1974) e Flamholtz (1979), pois são utilizados indicadores financeiros e não-financeiros, conforme recomendáveis no processo de medição do desempenho empresarial. Sendo assim o incentivo mensal dado aos colaboradores pelo cumprimento de algumas metas estipuladas, como: Carga horária, normas internas, avaliação social, por higiene, comportamento e principalmente por produção.

Com base na perspectiva e processo de controle, o tipo identificado se aproxima com a linha conceitual de Gomes (2001), que é o controle familiar, em decorrência da competitividade após o seu rápido crescimento e da sua internacionalização, a empresa passou a dotar o também o controle por resultados. Tendo uma perspectiva ampla, do controle exercido não somente pela gerência, mas por todos, onde o controle é "atitude".

No que diz respeito ao processo de internacionalização, a estratégia utilizada pela Di Solle Cutelaria é transnacional, pois no intuito de agir em mercados diversificado, a empresa teve que desenvolver um novo estilo de controle que fosse mais flexível e sofisticado. Atualmente, encontra-se na fase inicial do processo de internacionalização, onde faz exportação para mais de 20 países nos 5 continentes.

O fato da Di Solle Cutelaria ter se internacionalizado, resultou em seu fortalecimento e aumento da competitividade em outros países, com ambiente de acirrada concorrência internacional, onde enfrentou diversas dificuldades originadas por diferenças culturais: idioma, costumes, as práticas de negócios, legislações, dentre outros problemas. A empresa 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 concorrentes.

Os impactos da internacionalização no sistema de controle de gestão da Di Solle Cutelaria se deu 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 originados por diferenças cambiais, acarretando em uma considerável melhora no desempenho operacional.

5. Considerações finais e sugestões para futuras pesquisas

A atuação da Di Solle Cutelaria no mercado externo é fruto de uma cultura empresarial voltada para o crescimento, onde a empresa buscou se descentralizar, para a promoção de uma estratégia voltada para o crescimento, tornando-se mais flexível, estável e transparente.

Diante dos resultados alcançados nos últimos anos, a empresa desenvolveu ao longo dos seus 12 anos de existência, a capacidade de adaptar-se em diferentes contextos e realidades. Sendo necessário desenvolver uma estrutura organizacional flexível e um processo de gestão que fosse eficaz e eficiente, para atender a diferentes demandas. A empresa necessitou da aquisição de sistemas gerenciais totalmente integrados, para que fosse possibilitada a comunicação entre as informações dos diversos setores.

A aplicação de uma ferramenta como Balanced Scorecard, foi estrategicamente voltada para o reconhecimento de indicadores financeiros e não-financeiros, que atualmente são variáveis importantes para a análise do contexto organizacional de um modo geral, e as diversidades nas rápidas mudanças do cenário econômico atual.

Apesar dos resultados obtidos na análise do caso, não serem generalizados, em muitos aspectos aproxima-se da literatura de controle de gestão. No confronto das características do sistema de controle gerencial da Di Solle Cutelaria versus a teoria sobre controle gerencial apresentada, verificou-se que o Sistema de controle adotado pela empresa caracteriza-se como Controle familiar, passando também a adotar um controle voltado para Resultados, mudança esta ocorrida após a reestruturação ocorrida na empresa no ano de 2003, obrigando a empresa a uma formalização nos seus procedimentos e fazendo com que apresente um grau elevado de descentralização, nas tomadas de decisão.

A Di Solle Cutelaria tem uma perspectiva de controle mais ampla do que limitada, pois além dos controles financeiros, ela também utiliza outros indicadores de desempenho como os aspectos ligados à estratégia, cultura organizacional, comportamento individual e cultura organizacional.

Com relação ao processo de internacionalização, afetou positivamente o sistema de controle de gestão adotado pela empresa, resultados estes que podem ser perceptivos na avaliação de desempenho da empresa, após a sua entrada no mercado externo. Assim, a internacionalização deve ser considerada como um instrumento essencial para a sobrevivência das empresas no próprio mercado doméstico e não apenas como a busca de novos mercados no exterior. A principal motivação para a internacionalização deve ser o aumento de competitividade, essencial para que as firmas possam garantir as parcelas no mercado doméstico já conquistadas. Os benefícios da empresa se internacionalizar, não se restringem apenas à empresa, se justifica pelos ganhos gerados para o país como um todo a partir do aumento de suas exportações, da geração de divisas e do acesso a novas tecnologias.

Diante da Crise mundial vivenciada este ano, o único fator que está influenciando é o da oscilação do dólar, que está sendo necessário promover novas orientações, em função de reajustes de matérias-primas importadas, como o aço (principal material na produção de talheres). As margens de lucros estão apertadas para se manter competitivo, mais em um contexto de análise geral, não está acarretando muitos danos nos processos de exportação.

Como sugestão de pesquisas futuras, propõe-se o estudo de outras empresas internacionalizadas, no ramo de cutelaria, para efeito de comparabilidade, buscando identificar as características comuns entre elas, possibilitando uma melhor compreensão do controle de gestão adotado e aproximando após o estudo qual seria o adequado para sua realidade, proporcionando assim possíveis melhorias para o setor.

6. Referências bibliográficas

- ANTHONY, Robert N; GOVINDARAJAN, Vijay . Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo, Editora Atlas, 2002.
- _____. Sistemas de Controle Gerencial. São Paulo, Editora McGraw Hill, 2008.
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M. Contabilidade Gerencial. São Paulo, Ed. Atlas, 2000.
- ATKINSON, A. Strategic performance measurement and incentive compensation. *European Management Journal*. v.16, n.5, p. 21-30, Oct, 1998.
- BARCELLOS, Erika Penido; CYRINO, Alvaro Bruno. Quão Internacionalizadas são as Nossas Multinacionais? Proposta de Metodologia e Resultados da sua Aplicação a Empresas Brasileiras com Atuação no Exterior. In: XXXI Encontro da ANPAD, setembro de 2007. Rio de Janeiro-RJ.
- BARTLETT, C. A.; GHOSHAL, S. Gerenciando empresas no exterior: a solução transnacional. São Paulo: Makron Books, 1992.
- CANALS, J. La internacionalizacion de la empresa. Madrid: McGraw-Hill, 1994.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. Pesquisa em Administração. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- COUTINHO e SILVA, Adolfo Henrique; PESSANHA, Diogo Santiago; FERREIRA, Paulo Roberto Gonçalves; GOMES, Josir Simeone. Controle gerencial em empresas internacionalizadas: o caso da Embraer. In: XXVI Encontro da ANPAD 2002, Salvador-BA.
- DUNNING, J. H. The eclectic paradigm of international production: a restatement and some possible extensions. *Journal of International Marketing Business Studies*, v.19, n.1, p.1-31, Spring 1988.
- DYMENT, Jonh J. Strategies and management controls for global corporations. *The journal of business strategy*, v.7, n.4, p.20-26, Spring 1987.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa. Editora Nova Fronteira. Rio de Janeiro. 1988.
- FINA, E.; RUGMAN, A. N. A test of internalization theory : the Upjohn Company Management International Review, v.36, n.3, p.200, 1996.
- FLAMHOLTZ, E.G. Organization control systems as a managerial tool. *California Management Review*, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.
- GOMES, Josir Simeone. O Método de Estudo de Caso Aplicado à Gestão de Negócios. São Paulo, Ed. Atlas, 2006.
- GOMES, Josir Simeone; AMAT, J.M. Controle de Gestão: Uma Abordagem Contextual e Organizacional. São Paulo. Ed. Atlas, 3ª Ed. 2001.
- JOHANSON, B.; VAHLNE, J.E. The mechanism of internacionalization. *International Marketing Review*, v.7, n.4, p.11-24, 1990.
- KPMG. Multinacionais Brasileiras. A Rota dos Investimentos Brasileiros no Exterior. São Paulo, 2008. Disponível em <<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em 02/12/2008.
- LORANGE, P.; MORTON, M.S.S. A framework for management control systems, *Sloan Management Review*, 1974.
- MACIARIELLO, Joseph A. e KIRBY, J. Calvin. Management control systems: using adaptative systems to attain control. New Jersey: Prentice Hall, 1994.
- MACINTOSH, N. B. Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach. Chichester: John Wiley, 1994.
- MARTINEWSKI, André Luís e GOMES, Josir Simeone. Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: Algumas Evidências em Empresas do Setor de Serviços. In: XXV Encontro da ANPAD, setembro de 2001. Campinas-SP.
- MENDES, Daniely Aparecida Polido; SILVA, Carlos Eduardo Vieira da, SILVA, João Alberto da, GOMES, Josir Simeone. Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: O Caso do Bob's. In: XXVI Encontro da ANPAD, 2002, Salvador/BA.
- MERCHANT, K. A. Modern management control systems: text & Cases. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

PRAHALAD, C.K.; DOZ, Y. L. An approach to strategic control in MNC's. In: BUCKLEY, P.J.; GHOURI, P.N. The internationalization of the firm: a reader. London: Harcourt, 1993.
WILLIAMSON, O.E. Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications. New York: The free Press, 1975.

RODRIGUES, Adriano; GOMES, Josir Simeone. Controle Gerencial em Empresas Internacionalizadas: o caso da Construtora Norberto Odebrecht S.A. Revista Contemporânea de Contabilidade. Ano 3, v1, Jan/Jun, 2006, p.75-96.

_____. Um Estudo Exploratório sobre Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas do Setor de Serviços. In: XXIX Encontro da ANPAD, 2005, Brasília.

SECRETARIA DE COMERCIO EXTERIOR (SECEX). Estratégia Brasileira de Exportação (2008-1010). Disponível em <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivo/secex>. Acesso em 02/12/2008.

Disponível em www.disolle.com.br, acesso em 02/12/2008

Disponível em <http://indexet.gazetamercantil.com.br/arquivo/2008/03/04/139/Di-Solle-estima-crescimento-na-producao-e-receitas-deste-ano.html>, acesso em 02/12/2008.

Disponível em <http://gramadosite.com.br/estilo/autor:redacao/id:15271/xcoluna:1/xautor:1>, acesso em 02/12/2008.

Disponível

em

<http://gramadosite.com.br/economiaenegocios/autor:redacao/id:16525/xcoluna:1/xautor:1>, acesso em 02/12/2008.