



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 9, n. 2, p. 06-26, abr./jun., 2013

doi:10.4270/ruc.2013210

Disponível em www.furb.br/universocontabil



O IMPACTO DA INTERNACIONALIZAÇÃO SOBRE OS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL DE EMPRESAS DO SETOR DE INDÚSTRIAS TÊXTIL BRASILEIRO: ESTUDOS DE CASOS DO SEGMENTO DE MODA FEMININA ¹

THE IMPACT OF INTERNATIONALIZATION ON MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS BUSINESS OF THE BRAZILIAN TEXTILE INDUSTRY: CASE STUDIES OF WOMEN'S FASHION SEGMENT

EL IMPACTO DE LA INTERNACIONALIZACIÓN EN LOS SISTEMAS DE CONTROL DE GESTIÓN DE EMPRESAS DE LA INDUSTRIA TEXTIL BRASILEÑA: ESTUDIOS DE CASOS DEL SEGMENTO DE LA MODA DE LAS MUJERES

Raphael de Souza Sant'Anna Lopes

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Professor de Graduação da Universidade de Ensino UNIABEU
Endereço: Rua Ivan Vigné, 642, Apto 1103, Bl 1, Centro
CEP: 26.255-158 - Nova Iguaçu - RJ
e-mail: raphaelslopes@gmail.com
Telefone: (21) 8480-3849

Josir Simeone Gomes

Doutor em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro
Professor do Doutorado em Administração da UNIGRANRIO
Endereço: Trav. Visconde de Moraes, 199, Botafogo
CEP: 22.260-080 - Rio de Janeiro - RJ
E-mail: josirgomes@superig.com.br
Telefone: (21) 9871-7850

RESUMO

As fronteiras internacionais tem se tornado cada vez menores com a globalização, e as empresas vem ultrapassando cada vez mais estes limites no intuito de obterem novas oportunidades de negócio. Desta forma, os sistemas de controle gerencial sofrem alterações para que as empresas atendam as necessidades da economia global. O objetivo desta pesquisa foi: relatar as características do controle gerencial em empresas internacionalizadas; e averiguar se a internacionalização gerou impacto nos sistemas de controle. O segmento alvo deste estudo foram as indústrias têxteis do segmento de moda feminina. Trata-se de uma

¹ Artigo recebido em 22.01.2012 Revisado por pares em 17.03.2012. Reformulado em 24.05.2013. Recomendado para publicação em 18.06.13 por Carlos Eduardo Facin Lavarda. Publicado em 30.06.2013. Organização responsável pelo periódico: FURB.

pesquisa descritiva e qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso múltiplo, com sete empresas deste segmento. Para coleta de dados foi utilizado um questionário com perguntas abertas e fechadas. Posteriormente, através de análise, os dados foram comparados com a literatura estudada. Os resultados obtidos demonstram que a adaptação dos sistemas de controle ao processo de internacionalização não ocorreu em grandes níveis. As evidências também demonstram que os sistemas de controle gerencial e o processo de internacionalização das empresas pesquisadas, salvo algumas exceções, estão de acordo com a literatura utilizada nesta pesquisa.

Palavras-chave: Controle Gerencial. Internacionalização. Indústria Têxtil.

ABSTRACT

International borders have become increasingly smaller with globalization, and companies increasingly comes surpassing these limits in order to obtain new business opportunities. Thus, the management control systems undergo changes for companies to meet the needs of the global economy. The objective of this research is: reporting the characteristics of managerial control in internationalized companies, and ascertain whether the internationalization generated impact on control systems. The target segment of this study is the textile segment womenswear. This is a descriptive and qualitative, through a multiple case study, with seven companies in this segment. For data collection, we used a questionnaire with open and closed questions. Subsequently, through analysis, the data were compared to literature. The results show that the adaptation of control systems to the process of internationalization has not occurred on large levels. Evidence also suggests that management control systems and the process of internationalization of the companies surveyed, with some exceptions, are consistent with the literature used in this research.

Keywords: Management Control. Internationalisation. Textile Industry.

RESUMEN

Las fronteras internacionales son cada vez más pequeñas, con la globalización, y las empresas cada vez viene superando estos límites con el fin de obtener nuevas oportunidades de negocio. Por lo tanto, los sistemas de control de gestión para las empresas sufren cambios para satisfacer las necesidades de la economía global. El objetivo de esta investigación es: informar las características de control de gestión en las empresas internacionalizadas, y se cercioren de que la internacionalización genera impacto en los sistemas de control. El segmento objetivo de este estudio fueron el segmento de ropa de mujer textil. Se trata de un estudio descriptivo y cualitativo, a través de un estudio de casos múltiples, con siete empresas en este segmento. Para la recolección de datos se utilizó un cuestionario con preguntas abiertas y cerradas. Posteriormente, a través del análisis, los datos se compararon con la literatura. Los resultados muestran que la adaptación de los sistemas de control para el proceso de internacionalización no se ha producido en los niveles grandes. La evidencia también sugiere que los sistemas de control de gestión y el proceso de internacionalización de las empresas encuestadas, con algunas excepciones, son consistentes con la literatura utilizada en esta investigación.

Palabras clave: Control de Gestión. Internacionalización. Industria Textil.

1 INTRODUÇÃO

Ao ingressarem no mercado externo, as empresas enfrentam diversas mudanças na

estrutura organizacional e no seu funcionamento operacional. Dificuldades como cultura, idioma, maturidade do mercado e distância geográfica (ROCHA, 2004) são alguns dos desafios a serem enfrentados. Não obstante, além desses obstáculos, cada segmento empresarial possui suas características particulares e, neste contexto, o Sistema de Controle Gerencial é o instrumento utilizado como guia na expansão das atividades empresariais em ambientes internacionalizados. Segundo Berry *et al.* (1998, p.4), “controle de gestão é o processo de orientar organizações em padrões viáveis de atividade em um ambiente de mudança.”

Segundo Gomes e Salas (2001), o Sistema de Controle Gerencial tem grande relevância para a organização, pois é a ferramenta capaz de direcionar os processos da empresa, de forma que os objetivos e metas sejam alcançados.

Devido o setor da Moda Feminina ser uma área abrangente, com produtos variados, e que representa o Brasil de forma significativa no exterior, este estudo pretende responder a seguinte questão: quais são as características dos Sistemas de Controle de Gestão das empresas brasileiras no setor da Moda feminina no estado do Rio de Janeiro e quais têm sido as mudanças percebidas em decorrência do processo de internacionalização?

Sendo assim, este estudo pretende favorecer a reflexão e análise dos sistemas de controle de gestão do setor de Moda Feminina no estado do Rio de Janeiro, identificando as mudanças direcionais ocasionadas pela internacionalização. Para alcance dos objetivos, foi realizado um estudo bibliográfico sobre Sistemas de Controle e Processo de Internacionalização, e posteriormente um estudo de caso com sete empresas exportadoras do segmento de Indústria Têxtil, localizadas no Rio de Janeiro, além de comparar os casos estudados com a literatura abordada.

Este estudo visa complementar outras pesquisas como as de de Ferreira, Oliveira e Gomes (2009) que pesquisaram a empresa Marisol e constataram que o SCG espelha grandes modificações para lidar com o fenômeno da internacionalização, como a adoção da filosofia *Lean Manufacturing*, do processo decisório participativo, mediante a utilização de instrumentos de gestão participativa, que incluem o controle da Qualidade Total e Silva e Gomes (2011) estudaram a empresa DeMillus caso em que detectaram alto padrão de qualidade exigido pela internacionalização, que gerou aperfeiçoamento dos sistemas de produção, dificuldades com a logística foram superadas e o câmbio requereu mudanças nos sistemas financeiros.

Através dos resultados apresentados, espera-se que outras pesquisas direcionadas ao objeto deste estudo possam ser desenvolvidas, no intuito de favorecer também as empresas deste ramo de atividade, para que possam aperfeiçoar seus Sistemas de Controle e serem cada vez mais competitivas no mercado global.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O Sistema de Controle Gerencial

O processo de gestão empresarial passa por três etapas distintas: o planejamento, as estratégias de ação e o controle dos resultados obtidos. O controle está diretamente relacionado ao planejamento. Visto que o controle tem a finalidade de comparar resultados reais com os desejados, conclui-se que o “controle é o outro lado da moeda do planejamento” (GOMES; SALAS, 2001)

A partir da reflexão sobre a melhor forma de se alcançar seus objetivos (planejamento) é que as empresas estabelecem suas estratégias. Para Langfield-Smith (1997) o estabelecimento das estratégias deve levar em consideração aspectos da cultura organizacional e o contexto social. Isto ocorre em dois momentos: na formulação das estratégias e em sua implantação. Após o processo de decisão dos administradores, são postas

em prática as estratégias, identificadas e decididas de forma clara por meio do Planejamento Estratégico (PE).

Presume-se então que o processo da administração estratégica resulta de uma avaliação do ambiente em que a empresa se insere, a formulação das estratégias e um plano para traduzir em ação os objetivos estabelecidos. Destarte, Anthony e Govindarajam (2002, p. 10) afirmam que o “controle gerencial é o processo de implementação dessas estratégias”. Ou seja, a função do controle gerencial é a de garantir a execução dos planos traçados.

Desta forma, salienta-se que o sistema de controle é o mecanismo que visa concretizar em ações às estratégias estabelecidas. Este mecanismo de medição denomina-se Controle. Para Arantes (1998, p. 170) “a essência do controle consiste na comparação entre os resultados previstos e os realizados. O objetivo desta avaliação é certificar-se de que o desempenho real esta dentro dos padrões previstos”.

Para Anthony e Govindarajan (2002, p.32) sistema é definido como “um procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades; geralmente, as atividades são repetitivas”. Segundo Merchant (1998, p. 2), gestão é “o processo de integração de recursos e tarefas para a consecução dos objetivos organizacionais”.

Sendo assim, o Sistema de Controle Gerencial (SCG) “é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho” (HORNGREN *et al.* 2004, p. 300)

2.1.1 Perspectivas sobre o Controle Gerencial

De acordo com Gomes e Salas (2001), o controle possui duas perspectivas básicas. A primeira aborda o controle sobre o ponto de vista financeiro. A segunda considera aspectos mais amplos como o contexto em que a empresa está inserida, a estratégia, estrutura da organização, comportamento, cultura e contexto competitivo. O controle não-financeiro que pode ser formalizado (controles de produção e comercial) ou não (cultura, valores), e que podem ter ou não os mesmos níveis de relevância que os controles financeiros, dependerá do contexto social em que esta organização atua, ou seja, mecanismos formais e não-formais podem ser utilizados, desde que sejam coerentes com a cultura, estrutura, liderança e valores interpessoais da organização (GOMES; SALAS, 2001).

No que tange a cultura e valores, pode-se afirmar que as empresas são formadas acima de tudo por pessoas. Os interesses, metas e objetivos das organizações refletem os anseios daqueles que as dirigem. Esses interesses são, então, disseminados por todas as pessoas que a compõem. Mas as pessoas são naturalmente distintas entre si, possuem culturas e interesses diferentes umas das outras e em muitos casos diferentes dos interesses e objetivos da organização. Destarte, o comportamento humano, inerente a atividade empresarial, pode se tornar uma ameaça no que diz respeito aos objetivos da empresa (MERCHANT, 1998). Esta prerrogativa emerge a necessidade de se obter o controle do comportamento humano dentro da Organização.

É mister salientar que o comportamento humano é regido por um modelo de condutas construído ao longo da vida das pessoas. De acordo com Hall (1997, p. 18) a cultura “[...] nos governa — “regula” nossas condutas, ações sociais e práticas e, assim, a maneira como agimos no âmbito das instituições e na sociedade mais ampla”.

O conjunto de crenças, valores, pressupostos, conhecimentos e normas, difundidos nas organizações pelos veículos de comunicação irão representar a cultura organizacional da entidade. Todos estes elementos refletirão as escolhas e preferências dos gestores, que orientarão o comportamento desejado dos colaboradores (funcionários) da empresa, bem como os demais líderes (SCHWARZ; NANDHAKUMAR, *apud* CARVALHO, 2008). Conforme Gomes e Salas (2001, p. 131), mecanismos pode ser adotados no controle cultural:

- a) mecanismos culturais: os valores da organização e sua cultura influenciam nas relações existentes e na forma como se realizam;
- b) mecanismos burocráticos: as normas e procedimentos são claramente bem definidos para todos;
- c) preços de transferência: uma forma de incentivo bastante utilizada em empresas com sistemas mais sofisticados;

A preocupação com o comportamento humano e outras variáveis não-financeiras revela uma preocupação com a gestão de Ativos Intangíveis na Organização.

Kaplan e Norton (2004) afirmam que o gerenciamento dos recursos intangíveis se torna essencial nesta era atual, onde o conhecimento e as ideias definem o posicionamento das empresas no mercado. Para efeito de abrangência, tomam-se como base os componentes básicos do Capital Intelectual segundo Edvinsson e Malone (1998). Outro aspecto não financeiro relacionado ao Sistema de Controle é a Perspectiva Estratégica.

Quadro 1 – Componentes Básicos do Capital Intelectual

CAPITAL INTELECTUAL	
Capital Humano	Abrange conhecimento, habilidades, capacidade de inovação, valores, cultura organizacional, filosofia empresarial e capacidade dos empregados desenvolverem as tarefas.
Capital Estrutural	Estrutura organizacional, patentes, marcas, hardwares, softwares, bancos de dados, relacionamento com clientes, estrutura que apóia a produtividade dos empregados.

Fonte: Adaptado de Edvinsson e Malone (1998, p.11).

2.1.2 Perspectiva da Estratégia nos Sistemas de Controle Gerencial

O sistema de controle deve ser desenhado segundo as estratégias traçadas, com o objetivo de que as decisões a serem tomadas pela administração sejam facilitadas (GOMES; SALAS, 2001).

Hitt *et al* (2002), tendo por base o modelo de Porter (1985), definiram a estratégia comparando a posição da empresa com seus concorrentes:

- Liderança de custos: conjunto de ações que visa a produção ou o fornecimento de bens e serviços a menor custo, através do aproveitamento de ganhos de experiência, da produção em grande escala, da economia e do controle rígido dos custos operacionais;
- Diferenciação: a organização está voltada para o desenvolvimento de produtos e serviços com características únicas dentro do seu setor, qualidade mais alta ou um melhor desempenho, com base na lealdade do cliente à marca, os que justificam preços mais elevados.

2.1.3 Perspectiva da Estrutura nos Sistemas de Controle Gerencial

De acordo com Gomes e Salas (2001) a definição e clarificação da estrutura organizacional é fundamental para o desenho do sistema de controle:

Estrutura Funcional – Há uma chefia para cada função e os funcionários exercem mais de uma função, ficando sob o mando de mais de um chefe. A organização se divide em diferentes funções, como: produção, administração, recursos humanos, comercial, *marketing* etc.

Estrutura Divisional – Consiste na utilização de critérios de unidades autônomas ou divisões para a divisão do trabalho. Preferência de controle por resultados e indicadores relacionados à eficácia em função da descentralização.

Estrutura Matricial - Combina a estrutura vertical funcional, com outra estrutura sobreposta a ela, a dos projetos, que são as unidades de trabalho. Combina o uso de controle por resultados e controle *ad-hoc*, por conta da complexidade das atividades dos centros de responsabilidade

Havendo o crescimento e desenvolvimento da organização, centralizar o processo de decisão na cúpula empresarial se torna inviável. No intuito de sanar este problema os tomadores de decisão diluem o poder decisório delegando responsabilidades entre a estrutura organizacional. Desta forma, a “delegação de liberdade (autonomia) para tomar decisões é chamada descentralização” (HORNGREN *et al.*, p. 336, 2004).

Aguiar e Frezatti (2007) afirmam que o nível de centralização e descentralização da empresa pode influenciar os sistemas de controle, ou seja, quanto maior a descentralização, mais difícil e dispendioso se torna controlá-la. Conforme Horngren, *et al.* (2004, p.302):

Para projetar um sistema de controle gerencial que satisfaça as necessidades da organização, os gestores precisam identificar os centros (áreas) de responsabilidade, desenvolver medidas de desempenho, estabelecer uma estrutura de monitoramento e relatório, ponderar custos e benefícios e fornecer motivação para alcançar a congruência de metas e o esforço gerencial.

Um centro de responsabilidade “é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002, p. 180).

Podem-se classificar os centros de responsabilidade da seguinte maneira:

- **Centros de Custos:** são subunidades responsáveis por controlar apenas os custos;
- **Centros de Receita:** os participantes controlam as receitas, mas não o custo de produção ou aquisição de um produto ou serviço que estes vendam, ou o nível de investimento;
- **Centros de Resultado:** são utilizados para acumular as informações contábeis das receitas das atividades, produtos e serviços, que podem ser de origem interna (entre unidades), ou externa, referente ao consumidor final;
- **Centros de Investimento:** O gestor é responsável por controlar os gastos, as receitas e os investimentos, normalmente limitados onde, para ser ultrapassado, deve ser autorizado pela alta administração;

2.1.4 - Tipos de Controle

No que tange aos tipos de controle, Gomes e Salas (2001) apresentaram quatro tipos com base na dimensão da organização.

Quadro 2 – Tipos de Controle

Controle Familiar	Empresas que tenham ênfase nas relações pessoais (sem necessariamente ser uma empresa familiar); Estruturas centralizadas e pouca utilização de mecanismos formais e financeiros; Os sistemas de controle são feitos por mecanismos informais, realizados pela figura do líder (geralmente o proprietário); Existe uma cultura de lealdade e confiança ao líder.
Controle Burocrático	Próprio para ambientes fechados e pouco competitivos; Possui normas e regulamentos rígidos; Grande número de chefias, mas com pouca autonomia; Cultura avessa a mudanças; Controle de Gestão baseado na formalização da estrutura e centralizado nas decisões; Valoriza aspectos políticos na tomada de decisão.
Controle por resultado	Próprio para contextos sociais muito competitivos; Possui elevado grau de descentralização, aumentando a necessidade de controle; Formalização de procedimento e comportamento; Sistema de controle financeiro abrangente, fazendo uso não apenas de dados contábeis (financeiros); Cultura mais profissional e orientada para reduções de custos e para a diferenciação.
Controle ad-hoc	Ocorre em ambientes dinâmicos e de grande complexidade; Baseia-se a utilização de mecanismos não formais que promovam o auto-controle; Estruturas descentralizadas.

Fonte: adaptado de Gomes e Salas (2001)

2.1.5 - Ferramentas de Controle

Um sistema de avaliação é necessário para que as empresas percebam se as estratégias

adotadas estão sendo cumpridas. Para que os objetivos sejam alcançados é necessário que os objetivos individuais de cada colaborador estejam sendo impetrados.

Tradicionalmente, os sistemas de avaliação de desempenho eram feitos de forma mecânica, apontando aspectos puramente financeiros. Por isso, Johnson e Kaplan (1996) defendem o uso de instrumentos não-financeiros para avaliação de desempenho, pois os financeiros não conseguem enxergar certos indicadores como motivação do cliente e a motivação do colaborador interno, por exemplo. Nesta linha, Kallás (2003) criticou os indicadores financeiros, afirmando que tais não são suficientes para garantir que a empresa esteja indo na direção correta. O quadro 3, a seguir, apresenta alguns instrumentos de avaliação que exemplificam medidas financeiras e não-financeiras.

Quadro 3 - Medidas Financeiras e não-financeiras de desempenho

Tradicionais	Contemporâneas
- Planejamento Estratégico	- <i>Balanced Scorecard</i>
- Orçamento	- Orçamento Baseado em Atividades
- Análise de Variação Orçamentária	- Custeio Baseado em Atividades (ABC)
- Técnicas Tradicionais de Custeio	- Custeio Alvo
- Análise de Lucratividade do Produto	- Análise de Lucratividade de Cliente
- <i>Tableau de Bord</i>	- <i>Economic Value Added (EVA)</i>
- Lucro Residual	- Análise de Ciclo de Vida do Produto
- Retorno sobre Investimento	- <i>Benchmarking</i>
- Análise Custo-Volume-Lucro	
- Técnicas de Pesquisa Operacional	

Fonte: Ferreira e Otley (2006)

No intuito de diminuir o escopo deste trabalho, serão abordadas apenas algumas dessas medidas de desempenho e controle. Para tanto, elaborou-se um quadro resumo concatenando estas ferramentas (quadro 4).

Quadro 4 – Ferramentas de Controle

Ferramentas	Característica
Orçamento	Ferramenta de apoio nas funções de planejamento e controle dos gestores, ou seja, é um plano financeiro de determinado período. Interessante que, não apenas para examinar o futuro, o orçamento permite que sejam feitas avaliações sobre informações passadas. (HORNGREN et al., 2004)
Custo-Padrão	São padrões de produção estipulados pela Gerência, que permite a avaliação dos custos dos produtos através de comparações com o realizado e o planejado. (CREPALDI, 2011)
Custo-Variável	“É um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os Custos Variáveis incorridos” (CREPALDI, 2011, p. 116). Este tipo de custeio possibilita a utilização das Análise de Custo x Volume x Lucro.
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	“É um sistema de análise de custos, que busca “rastrear” os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos “diretamente identificáveis” com suas atividades mais relevantes [...] Identifica as atividades realizadas, rastreia os custos para estas atividades, e estas para os produtos ou serviços elaborados.” (CREPALDI, 2011, p. 234)
Retorno sobre Investimentos – ROI	CrepalDI (2011) afirma que o ROI é uma medida de lucratividade simples, pois pode ser obtido pela divisão do resultado líquido pelo ativo total (também conhecido como ROA – return on assets).
Balanced Scorecard	Um sistema de informação gerencial. Oferece medidas de desempenho financeiro e não financeiro, fornecendo subsídios para a gestão estratégica. (CREPALDI, 2011)

Continua

Ferramentas	Característica
Capital Intelectual	Para Edvinsson e Malones (1988, p.19) “é um capital não financeiro que representa a lacuna oculta entre o valor de mercado e o valor contábil. Sendo, portanto, a soma do Capital Humano e do Capital Estrutural”.
Contabilidade	Para Figueiredo (1995) quando a Contabilidade é usada no processo de controle, a informação contábil reveste-se de grande importância, pois pode ser usada como medida de desempenho das pessoas envolvidas na gestão das diversas áreas.
Enterprise resource planning (ERP)	De acordo com Fonseca (2008, p. 12), a Tecnologia da Informação oferece várias soluções que permitem o controle organizacional: “Sistemas integrados de gestão (ERP), aplicações de suporte a tomada de decisão (BI) e até mesmo técnicas de inteligência artificial (<i>Data Mining</i>) podem ser utilizadas como auxiliares no controle gerencial da empresa.”

Fonte: Elaborado pelo autor

2.2 Abordagens sobre Internacionalização

A competição internacional vem crescendo com a intensificação da globalização e liberalização da economia. Nas últimas décadas este fato tem se comprovado em mercados assinalados pelos cenários de constantes mudanças. Neste processo, o mercado exterior se torna um admirável mecanismo de presença econômica e cultural para países que procuram expandir sua competitividade em outros mercados. Tais mudanças afetam e transformam, tanto as empresas com perfil exportador quanto as que tem foco doméstico.

Carvalho (2008) afirma que “a internacionalização é um processo crescente e continuado de envolvimento das atividades de uma empresa em outros países, proporcionando à empresa o aproveitamento das oportunidades de negócios do mercado externo”.

Embora diga-se que as empresas entrem num “processo” de internacionalização, isto não quer dizer especificamente que ao internacionalizar-se, a empresa embarque em estágios subsequentes onde terá que galgá-los a medida que seu nível de internacionalização evolui (GOULART; BRASIL; ARRUDA, 1996).

Porém, devido as incertezas e imperfeições de novos mercados, é típico a internacionalização dentro de um processo evolutivo e gradual (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000 *apud* SOTO, 2008)

Andersen (1993) afirma que a internacionalização faz parte de um processo estratégico para a maioria das empresas, já que ela estaria transferindo produtos, serviços ou recursos para além das fronteiras do mercado de origem. Ou seja, implicitamente, os países que serão alvos deste processo deverão ser escolhidos. De acordo com Bartlett e Ghoshal (1992), Canals (1994) e Dymont (1987) as empresas internacionalizadas podem ser classificadas da seguinte forma: empresa exportadora, multinacional, global e transnacional (quadro 5).

Quadro 5 - Classificação das Empresas Internacionalizadas

Empresa exportadora	Fase inicial do processo de internacionalização. Geralmente, as unidades operacionais ficam no país de origem;
Empresa multinacional	Pretende explorar as vantagens competitivas diversificando atividades em outros países. Tem como objetivo a reprodução quase exata da matriz em cada uma das filiais no exterior, criando forte presença local através de sensibilidade e receptividade às diferenças nacionais;
Empresa global	O objetivo é adquirir vantagem competitiva em termos de custos e receitas através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas devem se concentrar em um ou poucos países;
Empresa transnacional	É a empresa que combina adequadamente uma máxima eficiência econômica, capacidade de responder a mercados locais e flexibilidade para transmitir as experiências de outros países para toda a organização;

Fonte: Adaptado de Bartlett e Ghoshal (1992), Canals (1994) e Dymont (1987).

A discussão sobre a internacionalização pode ser limitada em duas linhas básicas de pensamento: uma, tendo como origem a economia e a outra a administração. De um lado, a internacionalização ocorre por meio de decisões objetivas e racionais, de outro lado, as razões são subjetivas e “não racionais”.

Do ponto de vista econômico se desenvolveram as teorias do comércio internacional e a visão macro do processo de internacionalização, já na visão da administração o enfoque foi alternativo ao propor explicações sobre processo que uma empresa ingressa no mercado internacional, este último é conhecido com enfoque comportamental.

O enfoque econômico considera as vantagens econômicas para decidir a atuação no mercado internacional. Conforme Proença e Ramos (2004, p. 4) esta linha procura identificar os custos envolvidos, como “fretes, contratos, custos de gerenciamento ou tarifas alfandegárias para posicionar a empresa no mercado global”.

De acordo com o enfoque comportamental, a razão da internacionalização ocorrer por consequência da necessidade de crescimento, e por meio de uma seqüência lógica e cumulativa, onde cada estágio proporcionará aprendizagem e aperfeiçoamento necessário para o avanço em novas etapas. Esta afirmativa se dá em função das incertezas e ameaças geradas pelo desconhecido, como exemplo: “falta de conhecimento das condições de negócios locais, clientes, procedimentos burocráticos, flutuações das taxas de câmbio, barreiras tarifárias e não-tarifárias, e [...] distância considerável da matriz” (HEMAIS; HILAL, 2002, p. 112).

Tendo como base o processo evolutivo, a Escola de Uppsala, desenvolveu 4 estágios de internacionalização (HEMAIS; HILAL, 2002):

- Estágio 1 - não existem atividades regulares de exportação;
- Estágio 2 - a exportação é feita por representantes independentes;
- Estágio 3 - estabelecimento de uma subsidiária de venda no exterior;
- Estágio 4 - unidades de operações no exterior;

Uma evolução do pensamento da Escola Nórdica é o desenvolvimento da perspectiva das *networks* industriais (HEMAIS; HILAL, 2002). Conforme Andersson e Johanson (1997) as forças competitivas de empresas altamente internacionalizadas criam diferentes formas de entrada em outros países, diferentemente do modelo de entrada gradual de Uppsala, porém, isto só é possível através das redes de relacionamento (*networks*) existente nos países a serem servidos, pois através destas redes será possível acumular experiências e conhecimento no intuito de determinar o mercado e a melhor forma de atuação (ANDERSSON; JOHANSON, 1997; JOHANSON; MATTSSON, 1988).

2.3 Controle gerencial em ambientes internacionalizados

A competição de mercado em diversas áreas e regiões agrega valor ao produto e/ou serviço da empresa, e a complexidade deste processo leva a uma série de reflexões. Porém, a expansão das atividades para mercados longínquos requer cuidados e estudos que levem em consideração diversos fatores como público-alvo, cultura, possíveis dificuldades, estrutura, etc.

O contexto social mais internacionalizado, aberto e dinâmico gera maiores dificuldades em prever as mudanças e identificar os seus impactos, tornando difícil o planejamento e controle das atividades (GOMES; SALAS, 2001), sendo assim, administrar mudanças se torna uma habilidade gerencial completamente necessária. Para servir como guia neste “mar” de incertezas e desafios e contribuir para o sucesso gerencial, o instrumento necessário é o sistema de controle gerencial (OTLEY, 1994).

Carvalho (2008) discorre sobre a importância do sistema de controle ser mais flexível, utilizando mecanismos formais e informais, tornando possível a adaptação das estratégias e estruturas organizacionais às demandas de mercado.

Em se tratando das dificuldades inerentes à internacionalização das empresas, ressalta-se a diferença cultural existente entre os países. As pessoas são diferentes e a forma de reação que estas têm ante as tomadas de decisão da empresa também são diferentes, bem como, a reação em função das medidas tomadas relativas ao controle (ROCHA, 2004).

Outra dificuldade está relacionada com o ambiente organizacional. Merchant (1998) chama a atenção que deve ser prestada ao ambiente institucional de cada país, apontando questões como sistema legal, estrutura sindical, relações trabalhistas, organização do sistema financeiro, porte do mercado financeiro e normas contábeis vigentes. O autor (1998) também destaca o aspecto econômico, alertando que riscos/incertezas dos negócios de natureza político-econômica, a disponibilidade, qualificação e mobilidade da mão de obra são elementos do ambiente econômico de cada país e que também merecem atenção.

Conforme Oliveira (2009), uma questão emerge sobre a discussão dos sistemas de controle gerencial em organizações internacionalizadas, que refere-se à sofisticação dos controles. Este autor (2009) afirma que quando uma empresa se internacionaliza ela pode passar a ter que efetuar controles não antes existentes. Entretanto, Martinewisk e Gomes (2003) estudaram nove casos de empresas brasileiras internacionalizadas e concluíram que em determinadas circunstâncias a internacionalização não demanda complexidade e sofisticação nos sistemas de controle gerencial.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho pode se enquadrar como descritivo, pois é usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão. (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Para elaboração da pesquisa foi feito levantamento teórico por meio de estudos bibliográficos que são, posteriormente, testados com estudos de caso. Para Martins (2000, p. 28) o estudo de casos “dedica-se a estudos intensivos do passado, presente e de interações ambientais de uma (ou algumas) unidade social”, que pode ser, um grupo de pessoas, uma instituição, etc.

Quanto ao processo, a abordagem é qualitativa, pois utiliza-se o exame e reflexão sobre as percepções para se obter um entendimento de atividades (COLLIS; HUSSEY, 2005). O resultado caracteriza-se como uma pesquisa aplicada, pois é conduzido a aumentar o conhecimento de questões gerais com o propósito de aplicar suas descobertas a um problema específico existente (COLLIS; HUSSEY, 2005).

Inicialmente, através da internet, buscou-se um endereço eletrônico para que as empresas pudessem ser selecionadas. Através do *site* da Associação Brasileiras de Indústrias Têxteis (ABIT), foi possível realizar filtros de pesquisa, quais foram os seguintes: Indústrias Têxteis no Rio de Janeiro que exportam frequentemente. Eliminou-se empresas que não eram da indústria de moda feminina e aquelas que não possuíam *site*, a amostra foi limitada em 19 empresas, e 7 aceitaram fazer parte da pesquisa. Os dados foram obtidos através de questionário com perguntas fechadas e abertas, respondidas por meio de entrevista pessoal ou por telefone. As entrevistas tiveram duração média entre uma hora e meia a duas horas. No quadro 6, a seguir, é apresentado o protocolo das entrevistas.

Quadro 6 - Relação das entrevistas

EMPRESA	Entrevistado/cargo	Tempo de empresa	Data	Forma
Tussah	Marcia - diretora de estilo	9 anos	24/08/2011	Pessoalmente
Dechelles	Paulo Chelles - diretor	24 anos	29/08/2011	Telefone e e-mail
Sensualle	Eric Gouvea - gerente comercial	6 anos	09/11/2011 e 24/11/2011	Pessoalmente e e-mail

continua

EMPRESA	Entrevistado/cargo	Tempo de empresa	Data	Forma
Monthal	Priscila Dias - gerente comercial	4 anos	23/11/2011	Pessoalmente e e-mail
CCM	Glaucia - gerente de marketing	1 ano	23/11/2011	Pessoalmente e e-mail
Beautiful	Yara - analista comercial	8 anos	24/11/2011	Pessoalmente e e-mail
Lucitex	Nelci Layola - administradora financeira Nayara - assistente administrativo e de RH	30 anos e 1,5 anos	25/11/2011	Pessoalmente

Fonte: Elaborado pelo autor.

4 O CASO DAS EMPRESAS

4.1 Perfil das empresas

Das sete empresas pesquisadas, seis estão localizadas na região serrana do Rio de Janeiro e todas as empresas foram fundadas em períodos próximos: três na década de 80, três na década de 90 e uma no ano de 2002.

Com exceção da CCM Sports que começou como vendedora de lingerie e atualmente comercializa artigos de *fitness*, todas continuam produzindo e vendendo os mesmos produtos de quando iniciaram suas atividades. O número de funcionários entre as organizações varia entre 50 a 300 colaboradores.

Quadro 7 – Perfil das empresas

EMPRESA	Impulssiva Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal Lingerie	CCM Sports	Beautiful	Lucitex
Ano de constituição	2002	1987	1998	1992	1989	1995	1989
Produtos	Moda feminina	Linha praia, lingerie fashion e básica	lingerie sexy	lingerie linha noite	Fitness, acessórios esportivos e confortwear	lingerie linha noite	lingerie
Localização	São Cristóvão	Nova Friburgo	Nova Friburgo	Bom Jardim	Nova Friburgo	Cordeiro	Nova Friburgo
Faturamento anual	Mais de 3 milhões	Não informado	4,5 milhões	Não informado	Não informado	Não informado	17 milhões
Familiares na administração	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Diretores	3	4	1	3	3	1	4
Funcionários diretos	60	100	50	65	150	85	300

Fonte: elaborado pelo autor

4.2 Posicionamento no mercado

A seguir, no quadro 8, é exposto um quadro resumo contendo aspectos do posicionamento das empresas ante ao mercado em que atuam.

Quadro 8 – Aspectos gerais das empresas

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Principais clientes	Lojistas e outras marcas de griff	Lojistas	Sexy shopp e butiques	Lojistas e consumidor final	Magazines	Lojistas	Magazines

continua

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensuelle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Coleções/ano	2	4	3	3	3	2	3
Participação de Feiras no ano	2	2	2	3	-	2	1
Lojas	1	1	2	5	14	2	1

Fonte: O autor.

4.3 Processo de Internacionalização

O quadro 9, a seguir, demonstra os países para onde as empresas exportam.

Quadro 9 - Países alvos da exportação

Tussah	Espanha, Itália, Portugal e Paris
Dechelles	EUA, Espanha, América do sul e países da Europa como França, Alemanha, Itália e Portugal
Sensuelle	África do Sul, Alemanha, Angola, Austrália, Bahrain, Bélgica, Bielorrússia, Canadá, Chile, Colômbia, Dinamarca, Emirados Árabes, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, EUA, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Ilhas Reunião, Israel, Itália, Japão, Kuwait, Letônia, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido República Tcheca, Singapura, Suécia, Suíça, Turquia e Ucrânia
Monthal	EUA e Itália
CCM	Espanha, Alemanha, México, Chile, Bolívia, Japão, Portugal, EUA e Angola
Beautiful	Angola, Espanha, Portugal, Alemanha, EUA, México, Argentina, Venezuela
Lucitex	Uruguai e Paraguai

Fonte: Elaborado pelo autor.

As formas de entrada no exterior foram similares: ou através de feiras de negócio ou por revendedores: através das feiras pela facilidade, pois órgãos de apoio ao setor como a Associação Brasileira de Indústrias Têxteis (ABIT) e a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) transportam os compradores internacionais para feiras nacionais de exposição, e também convidam as empresas brasileiras a participarem destes mesmos eventos, mas realizados no exterior; através dos revendedores, geralmente brasileiros, que viajam para fora do país e levam os produtos para serem comercializados.

As únicas empresas que apresentaram uma forma mais “racional”, (através de estudos e pesquisas), para entrarem no mercado externo foram a Dechelles e a Sensuelle. Esta última se utilizou, exclusivamente, da internet como forma de contato com clientes, de maneira aleatória, sem obedecer uma sequência lógica ou estratégica. Apesar de não ter feito estudos ou pesquisas mercadológicas, é a empresa que mais exporta. A seguir, no quadro 10, é exposto um quadro explicativo do processo de internacionalização das empresas.

Quadro 10 - Internacionalização

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensuelle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
% faturamento	10%	10%	40%	3%	10%	Não informado	3%
Formas de entrada	Feiras	Pesquisas e feiras	Feiras e contatos por internet	Feira e representação comercial	Demanda	Demanda	Demanda
Motivação	Crescimento em outros mercados	Novas fontes de receita	Crescimento em outros mercados, fortalecimento da marca em períodos fracos	Diversificação de mercado, aprimoramento de qualidade, incentivos fiscais	Crescimento em outros mercados	Crescimento em outros mercados	Crescimento em outros mercados
Feiras	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não
Países alvos	-	Japão	Países árabes	-	Itália	-	-

Fonte: elaborado pelo autor

4.4 Estratégia

O quadro 11, a seguir, demonstra as estratégias traçadas e o planejamento adotado pelas empresas.

Quadro 11 - Estratégias

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Representação Comercial	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Foco nas vendas	Atacado	Atacado	Varejo	Atacado e Varejo	Atacado e Varejo	Atacado	Atacado
Franquias	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não
Estratégia de produção	Ordens de serviço	Estocagem	Estocagem	Ordens de serviço	Estocagem	Estocagem	Estocagem
Planejamento	Investimento no mercado interno	Investimento no mercado interno	Aumentar as vendas para 60% em 2 anos	Investimento no mercado interno	Mudança da marca e reestruturação.	Investimento no mercado interno	Investimento no mercado interno

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com as entrevistas, uma das maiores dificuldades encontradas no mercado externo foi a crise mundial e o câmbio desfavorável, com isso, excetuando a Sensualle, todas as empresas estão planejando investir mais no mercado interno. A seguir, no quadro 12, é exposto um quadro que demonstra como é realizado o controle do planejamento.

Quadro 12 – Avaliação do Planejamento

Tussah	Apenas os diretores participam da elaboração do planejamento estratégico, que é realizado com base nos gastos de produção: compras de matéria-prima, quantidade a ser fabricada para cada coleção, investimento necessário e metas de faturamento. Os parâmetros são feitos com base na expectativa da coleção a ser lançada, inclusive o grau de aumento nas vendas e o quanto é possível se atingir. O monitoramento e avaliação são realizados apenas pelos diretores, cada qual responsável por uma área. São realizadas reuniões periódicas para perceber o distanciamento do planejado e do realizado.
Dechelles	Os procedimentos de avaliação ocorrem pela prestação de contas formal por aquele que está executando àquele que supervisiona e através de avaliação informal e perceptiva daquele que comanda uma equipe ou um projeto. Outra forma de avaliação é a satisfação como um todo: da empresa, dos colaboradores, clientes, etc.
Sensualle	Não há reuniões formais para definição do planejamento estratégico. O monitoramento da empresa é feito com base em números, ou seja, pelas vendas, geralmente comparando com os mesmos resultados obtidos em períodos anteriores.
Monthal	O planejamento estratégico é realizado principalmente pelos diretores e gerentes e indiretamente os vendedores contribuem com <i>feed backs</i> . O monitoramento das estratégias é realizado através de planilhas contendo todos os passos necessários para a conclusão do que foi planejado
CCM	Não há autonomia para os gerentes, qualquer tipo de decisão passa pelo crivo dos donos e tudo depende da decisão deles. A avaliação também é centralizada.
Beautiful	Periodicamente, são realizadas reuniões entre a diretoria e as gerências para avaliarem o andamento da organização. Diversos relatórios emitidos pelo sistema servem como auxílio nestas reuniões.
Lucitex	As estratégias são definidas pela direção e o monitoramento é feito através do sistema gerencial (ERP), que informa qualquer aspecto a respeito da empresa, nas reuniões mensais, quando há a necessidade, utilizam relatórios gerados por cada gerência.

Fonte: Elaborado pelo autor.

5 ANÁLISE DO CASO

5.1 Sistema de Controle Gerencial

O quadro 13, a seguir, apresenta os aspectos básicos do Sistema de Controle Gerencial.

Quadro 13 - Sistemas de Controle Gerencial

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Nível do SCG	Estável	Estável	Estável	Estável	Em processo de construção	Estável	Estável
Características	Familiar	Familiar	Familiar	Familiar	Familiar	Familiar	Resultado
Estrutura Organizacional	Funcional	Funcional	Funcional	Funcional	Funcional	Funcional	Funcional Divisional
Nível de descentralização	médio	alto	médio	em processo de descentralização	baixo - em processo de descentralização	médio	alto
Nível de descentralização	médio	alto	médio	médio - em processo de descentralização	baixo - em processo de descentralização	médio	alto
Centros de Responsabilidade	Custos e Receita	Custos e Receita	Custos e Receita	Custos e Receita	Não apresenta	Custos e Receita	Custos e Receita
Estratégia	Liderança em custos	Diferenciação	Diferenciação e Custos	Diferenciação	Diferenciação e Custos	Diferenciação	Diferenciação e Custos

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme Gomes e Salas (2001), todas as empresas apresentam uma estrutura funcional. A fabricação dos produtos ocorre por meio de um conjunto de atividades distintas que, no geral, começam pelos pedidos de venda e terminam na entrega dos produtos aos clientes, passando por diversos departamentos em que há um responsável. Lucitex é a única que apresenta uma estrutura também Divisional, provavelmente devido seu nível de descentralização.

Apesar das características de controle predominantemente serem do tipo familiar, quatro empresas possuem estruturas com um nível parcial de descentralização, em que os gerentes e encarregados são responsáveis por algumas decisões. A presença dos sócios é muito presente em assuntos mais estratégicos, que leva também a participação de gerentes e supervisores. A presença do proprietário, entretanto, não é muito presente nos aspectos operacionais e táticos, com exceção da CCM Fitness. Neste último caso, especificamente, percebe-se um confronto com a literatura estudada, pois Horngren (2004) afirma que a descentralização acompanha o crescimento da Organização, contudo a centralização não limitou o crescimento desta empresa.

Lucitex é a única que apresenta um modelo de controle baseado em resultados. Apesar de toda a direção ser familiar, a descentralização é alta, os gerentes têm grandes responsabilidades e precisam apresentar resultados. Os centros de responsabilidade das empresas estudadas são distribuídos entre centros de receita (setor comercial) e centros de custo (setor de produção). Não há centros de investimento, provavelmente por causa do porte das empresas que são predominantemente pequenas e médias.

Com base em Hitt *et al* (2002), seis empresas utilizam a estratégia baseada na diferenciação, buscando a alta qualidade e em tornar o seu produto único no mercado. Apesar disso, a preocupação com o custo é muito presente, “uma vez que a concorrência de preços no setor é muito grande” (dado obtido nas entrevistas). No quadro 14, a seguir, é apresentado as principais ferramentas de controle das empresas estudadas.

Os instrumentos de controle não apresentam grandes sofisticções como o BSC, por exemplo. Curioso o fato de três empresas não utilizarem o sistema de custeio padrão ou variável, ferramentas que teriam grande aplicabilidade para o segmento. Talvez a resposta esteja primeiramente no conhecimento e experiência que os dirigentes possuem do setor, dispensando tais recursos. Outra razão pode ser o auxílio da informática através de *softwares* como os ERP, que vem facilitando o controle dos custos de produção. Vale observar que a

Monthal começou a fazer uso desta ferramenta após as orientações de uma Consultoria contratada.

Quadro 14 – Ferramentas de Controle

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Contabilidade para fins gerenciais	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não	Não
Orçamento	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não informado	Sim
Sistema de Custeio	Custeio Variável	Custeio Variável	Controle por Planilhas	Custeio Variável	Controle por Planilhas	Não informado	Custeio Variável
Benchmarking	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Reuniões	Mensais	mensais	-	quinzenais e mensais	semanais e quinzenais	mensais	semanais e mensais
BSC	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
ROI	Não	Parcial	Não	Não	Não	Não	Sim
ERP	não informado	SAP	Prodata	Sitrino	SAP	Sitrino	Millenium
Planilhas	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelo autor.

A contabilidade, em todas as empresas, é terceirizada e utilizada para fins fiscais e burocráticos não tendo utilidade na parte gerencial das empresas, apenas para o cálculo da distribuição de lucros, para aquelas que fazem uso, a saber, Dechelles e Lucitex.

O capital intelectual se faz notório nas organizações: a preocupação com a marca, no relacionamento com os clientes e nos investimentos aos colaboradores, que são constantes, conforme demonstra o quadro 15.

Quadro 15 – Ferramentas de Controle 2

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Capital Intelectual	Capital humano	Capital humano	Capital Estrutural	Capital humano	Capital Estrutural	Não avaliado	Capital humano
Cursos e preparação	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Recompensas aos colaboradores	Metas de Produção e 14º salário	Metas de Produção e Distr. de Lucros	Não oferece recompensas	Metas de Produção	Metas de Produção	Metas de Produção	Metas de Produção e Distr. de Lucros
Códigos formais de Conduta	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Relacionamento com o cliente	Sim	Sim	Parcial	Sim	Parcial	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pode-se inferir que a preocupação em manter mecanismos de controle culturais é tão, ou até mais relevante para as empresas que manter mecanismos burocráticos (EDVINSSON; MALONE, 1998).

5.2 PROCESSO DE INTERNACIONALIZAÇÃO

Segue o quadro 16 com as principais dificuldades no processo de internacionalização

das empresas, bem como a ferramenta principal utilizada neste processo.

Quadro 16 – Internacionalização

EMPRESA	Tussah	Dechelles	Sensualle	Monthal	CCM	Beautiful	Lucitex
Dependência à internet	alta	alta	alta	alta	alta	alta	alta
Dificuldades	Crise mundial; preço	Câmbio, China e cultura	Cultura e China	Câmbio, perfil de clientes e aumento do frete	mix de produtos limitado	-	Cultura e câmbio

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com exceção da Monthal e Beautiful, a China é uma dificuldade para todas as empresas. Pois é um país que se utiliza de “mão de obra praticamente escrava e copiam as ideias dos concorrentes” (frase utilizada por um dos entrevistados).

Para a Lucitex, uma das dificuldades é a cultura, no que tange à maneira de se vestir, por esta razão exportam apenas para o Uruguai e Paraguai, pois as mulheres se vestem de formas similares às brasileiras. Outra dificuldade é a falta de representantes em outros países, que, com exceção destes dois países, faz com que as vendas sejam muito esporádicas. A empresa afirma que quando não há uma estrutura no país alvo das exportações, se torna muito complicado conseguir vender para o exterior. Esta consideração parece ter fundamento, pois todas as empresas possuem revendedores para onde enviam os produtos e talvez por isso haja dificuldade para a Monthal exportar, pois faltam revendedores em locais estratégicos nos países.

Com a desvalorização do dólar e a valorização do real, praticamente todas as empresas estão encontrando dificuldades com o câmbio. A Sensualle é a única que apresenta a estratégia quanto a este entrave: majorar o câmbio, portanto é uma das que não tem problemas com a variação da moeda. A CCM também não apresenta dificuldades, mas seus produtos são tidos como baratos no exterior. Quanto a classificação das empresas conforme a literatura estudada, segue o quadro 17 demonstrativo.

Quadro 17 – Classificação quanto ao processo de internacionalização

EMPRESA	Classificação	Escala Uppsala	Alteração do produto	Impacto na Estrutura	Impacto no SCG
Tussah	exportadora	Estágio 2	Não	Não	TI e sofisticação
Dechelles	exportadora *	Estágio 2 **	Sim	Sim	Alterações
Sensualle	exportadora	Estágio 2	Não	Sim	Alterações
Monthal	exportadora	Estágio 1	Não	Não	TI
CCM	exportadora	Estágio 2	Não	Não	TI
Beautiful	exportadora	Estágio 2	Sim	Não	Não
Lucitex	exportadora	Estágio 2	Sim	Não	Não

* Formou uma filial no exterior mas recuou com a decisão em função das dificuldades de mercado externo.

** Chegou ao estágio 3 mas retornou ao estágio 2.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando-se o quadro 17, de acordo com Bartlett e Ghoshal (1992), Canals (1994) e Dymont (1987), todas as empresas são exportadoras. Dechelles constituiu uma filial nos EUA, por aproximadamente 1 ano, porém as dificuldades econômicas do país levaram-na a fechar a filial e apenas continuar exportando.

Pela mesma razão, chegou ao estágio três do modelo Uppsala (HEMAIS; HILAL, 2002), mas voltou ao estágio dois. Desta forma, com exceção da Monthal, todas se encontram no mesmo estágio.

Vale ressaltar que três empresas relataram que não buscaram o mercado internacional, mas sim, que foram procuradas por revendedores com interesse em comercializar os produtos fora do país. Ou seja, não houve um movimento de busca, mas sim de acompanhamento das conexões, neste caso, clientes. Concordância com a teoria das *Networks*.

A alteração do produto é inquestionável em se tratando de roupas, pois as proporções do corpo feminino variam muito de país para país. Entretanto, há peculiaridades nos casos estudados:

- Sensualle: não realiza alterações, pois seus produtos são ajustáveis;
- Tussah: pelo estilo das roupas não foi necessário realizar alterações;
- Monhtal: não possui alterações, pois não investe no mercado externo;
- Beautiful: apenas quando há solicitação;
- Lucitex: apenas quando há solicitação;
- CCM: possui um grande mix de produtos e as peças que vão para determinados países são as que “cabem” nas compradoras, por isso não alteram os produtos ainda.
- Dechelles: realiza alterações;

A Dechelles criou um departamento específico para exportação e a CCM contratou um gerente comercial para aumentar as exportações da empresa que, naturalmente, foi sendo atribuído de outras funções.

O nível de exigência do mercado externo é muito grande, por isso a Dechelles precisou adaptar seus controles de produção, sofisticando seus métodos de conferência e disponibilizando profissionais para ficarem responsáveis por tarefas específicas. A Sensualle necessitou de planilhas e relatórios mais específicos para atender aos clientes internacionais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os achados desta pesquisa sugerem que as empresas pesquisadas, no que tange ao sistema de controle, não apresenta grau elevado de sofisticação e o ERP é o principal instrumento de controle, desde o operacional ao gerencial. Os módulos integrados montam uma base única de dados, dando suporte a todas as áreas e proporcionando a utilização de funções operacionais e ferramentas estratégicas como controle de custos e orçamentos. Não obstante, a avaliação das estratégias não é realizada com instrumentos sofisticados, antes, através de relatórios e reuniões. Duas empresas possuem apenas os números alcançados pelas vendas como forma de medição dos resultados alcançados.

A cultura organizacional é uma característica predominante no controle das empresas, havendo uma identificação forte entre a filosofia, os valores da organização e os funcionários. A maioria das empresas possui colaboradores que trabalham desde sua fundação.

Com relação ao capital intelectual, existe grande preocupação com a marca e com a qualidade dos produtos, fazendo com que as empresas assumam uma estratégia de diferenciação (HITT, et al., 2002).

Quanto ao processo de internacionalização vale observar o seguinte: que a forma de entrada no mercado externo é similar entre as empresas pesquisadas: por meio de feiras e revendedores e algumas das empresas não buscaram a internacionalização, mas outras pessoas, clientes ou revendedores, se interessaram pelos produtos e levaram para estes países, seguindo a teoria das *Network*.

Alguns casos levantados parecem estar seguindo o roteiro estabelecido pelas Escolas Nórdicas que abordam o enfoque comportamental no processo de internacionalização, que o descrevem de forma gradual e evolutiva, começando com atividades não regulares de exportação, depois exportando através de representantes independentes e posteriormente estabelecendo subsidiárias e unidades de operação no exterior (Escola de Uppsala);

O impacto da Internacionalização, apesar de não ter provocado grandes modificações e alterações nos Sistemas de Controle Gerencial, em todas as empresas pesquisadas gerou altos

níveis de aprendizado, fazendo com que a qualidade dos produtos se elevasse, e o aperfeiçoamento no sistema de produção para que o padrão de qualidade fosse mantido; uma empresa se aperfeiçoou estrategicamente para lidar com o câmbio desfavorável; e em algumas empresas houve alterações na estrutura organizacional;

Com exceção de uma empresa pesquisada, nenhuma outra depende financeiramente do mercado internacional. As entrevistas revelam que o mercado brasileiro é excelente, em contrapartida, a crise internacional tem dificultado o acesso destas empresas no mercado externo. Pode-se conjecturar que, havendo superação da crise internacional, as empresas invistam mais neste mercado. Pois, apesar do mercado nacional ser muito bom, as entrevistas também revelam que o mesmo é muito competitivo, e esta competição pode impulsionar as empresas para fora do ambiente doméstico. Caso isso ocorra, os SCG podem sofrer alterações mais substanciais.

Comparando os resultados deste trabalho com o referencial teórico levantado, percebe-se alinhamentos entre a prática e a literatura sobre Sistemas de Controle Gerencial e Processos de Internacionalização: nota-se que as dificuldades do mercado externo apontadas na literatura retratam a realidade que as empresas pesquisadas viveram; o ingresso ao mercado externo possui peculiaridades do segmento mas é possível classificá-lo com a literatura estudada; as características do SCG das empresas são identificáveis com o Referencial Teórico.

Em alguns pontos específicos não há aproximação da Literatura como: o ingresso no mercado internacional ocorrer de forma tão empírica e o nível de descentralização das empresas não ter muita ligação com o porte das mesmas, mas apenas uma questão de decisão dos Diretores. Finalizando, propõe-se também a realização de pesquisas que complementem este estudo, com a inclusão de novos casos que não puderam ser avaliados.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson Braga; FREZATTI, Fabio. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS- GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1., 2007, Gramado/SP. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2007. CD-ROM.

ANDERSEN, Otto. On the internationalization process of firms: a critical analysis. **Journal of International Business Studies**, Copenhagen, n. 2, v. 24 p. 209-231, maio/ago. 1993. <http://dx.doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8490230>

ANDERSSON, U.; JOHANSON, J. **The nature of the international firm: Nordic contributions to international business research**. Copenhagen: International business enterprise. 1997.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

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

BERRY, Anthony. J.; BROADBENT, Jane; OTLEY, David T.. **Management Control: Theories, Issues and Practices**. London: Macmillan Press, 1995.

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

CARVALHO, Giselle da S. **A influência da internacionalização sobre o controle gerencial de uma empresa brasileira: o caso Sabó Ltda**. 2008. 170f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

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

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 5 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2011.

DYMENT, Jhon. Strategies and management controls for a global corporations. **The journal of business strategy**, MCB UP Ltd, n. 4, v.7, p.20-26, 1987. <http://dx.doi.org/10.1108/eb039172>

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

FERREIRA, Mariana A.; OLIVEIRA, Robson R.; GOMES, Josir S. O Impacto da Internacionalização no Sistema de Controle Gerencial de uma empresa do ramo da moda e do vestuário com a adoção da Filosofia Lean Manufacturing: O Caso Marisol. SEMEAD, 12., São Paulo, 2009. **Anais...**, 2009. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/367.pdf>> Acesso em: 02 fev.2011

FERREIRA, Aldonio; OTLEY, David. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. **Working Paper**, SSRN. 2006. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=896228>>.

FIGUEIREDO, Sandra. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano 14, n. 93, p. 20-34, maio/jun. 1995.

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

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GOULART, L.; BRASIL, H. V.; ARRUDA, C. A. **A Internacionalização de Empresas Brasileiras: Motivações e Alternativas**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1996.

HALL, Stuart. A centralidade da cultura: notas sobre as revoluções culturais do nosso tempo. **Educação & Realidade**, Porto Alegre, n. 2, v. 22, p. 15-46, jul./dez. 1997.

HEMAIS, C.A.; HILAL, A. O processo de internacionalização da firma segundo a escola nórdica. In: ROCHA, A.da (Org.). **A Internacionalização das Empresas Brasileiras: estudos de gestão internacional**. Rio de Janeiro: Mauad, 2002.

HITT, M. A.; IRELAND, R. DUANE, HOSKISSON, ROBERT E. **Administração estratégica**. Thomsom: São Paulo, 2002.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

JOHNSON, T. H.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JOHANSON, J.; MATTSSON, L. Internationalization in industrial systems: a network approach. In: HOOD, H.; VAHLNE, J. (Eds.). **Strategies in foreign competition**. London: Croom Helm, 1988.

KALLÁS, David. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos. Um estudo de caso**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade de São Paulo-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2003.

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

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 2. p. 207-232, Aug, 1997. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)

MARTINEWISK, A. L.; GOMES, J. S. Control of Global Enterprises Management Control in Internationalized Brazilian Companies: A Nine Case Comparative. **Adm. Made**, Rio de Janeiro, n. 2, v.1, p. 33-59, 2003.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

OLIVEIRA, Robson R. **Sistema de Controle Gerencial em Organizações Internacionalizadas: Os casos das Escolas de Samba do Grupo Especial da Cidade do Rio de Janeiro, Brasil**. 2009. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro.

OTLEY, David. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Research**, n. 5, p. 289-299, 1994. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1994.1018>

PROENÇA, E.; RAMOS, H. O processo de internacionalização no Brasil: um estudo exploratório na Dedini. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 7., 2004, **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2004.

ROCHA, Angela. **O constructo da distância psicológica: componentes, mediadores e assimetria**. Rio de Janeiro: Mauad, 2004.

SILVA, A. F. A.; GOMES, J. S. Controle gerencial em empresas internacionalizadas: o caso da DeMillus S.A. indústria e comércio. Congreso Internacional de Costos y Gestion, 11., Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, 32., Trelew – Patagonia Argentina, 2009. **Anais...**, 2009. Disponível em: <www.intercostos.org/documentos/1256048526-1-23.pdf>. Acesso em: 20 out. 2011.

SOTO, Fabio Dal. O Processo de internacionalização de empresas brasileiras do setor de componentes para couro, calçados e artefatos. Workshop sobre internacionalização de empresas. Unicruz, 2008. **Anais...**, 2008. Disponível em: <http://www.unicruz.edu.br/site/cursos/administracao/downloads/28-05-2008/artigo_fabio.pdf> Acesso em: 30 ago. 2011