

**Universidade do Grande Rio “Prof. José de SouzaHerdy”  
UNIGRANRIO**

**Marcelo Nassif de Magalhães**

**Características dos sistemas de controle gerencial de empresas de prestação  
de serviços em tecnologia da informação: um estudo de casos múltiplos**

**Rio de Janeiro  
2015**

Marcelo Nassif de Magalhães

Características dos sistemas de controle gerencial de empresas de prestação de serviços em tecnologia da informação: um estudo de casos múltiplos

Dissertação apresentada à Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”- UNIGRANRIO, como parte dos requisitos parciais para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Gestão Organizacional

Orientador: Prof. Dr. Josir Simeone Gomes  
Linha de pesquisa: Estratégia e Governança Corporativa

Rio de Janeiro  
2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

#### CATALOGAÇÃO NA FONTE/BIBLIOTECA - UNIGRANRIO

M188c Magalhães, Marcelo Nassif de  
Características dos sistemas de controle gerencial de empresas de prestação de serviços em tecnologia da informação: um estudo de casos múltiplos / Marcelo Nassif de Magalhães. – 2015.  
162 f.: il; 31 cm.

Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Escola de Ciências Sociais Aplicadas, Rio de Janeiro, 2015.  
“Orientador: Prof. Josir Simeone Gomes”.  
Bibliografia: f. 147-154.

1. Administração. 2. Tecnologia da informação. I. Gomes, Josir Simeone. II. Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”. III. Título.

CDD – 658.4038

Marcelo Nassif de Magalhães

"Características dos Sistemas de Controle Gerencial de Empresas de Prestação de Serviços em Tecnologia da Informação: Um Estudo de Casos Múltiplos"

Dissertação apresentada à Universidade do Grande Rio "Prof. José de Souza Herdy", como parte dos requisitos parciais para obtenção do grau de Mestre em Administração.

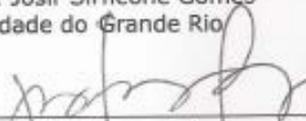
Área de Concentração:  
Gestão Organizacional.

Aprovado em 21 de Junho de 2016.

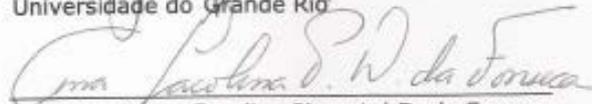
Banca Examinadora



Prof. Dr. Josir Sirneoré Gomes  
Universidade do Grande Rio



Prof. Dr. José Francisco de Carvalho Rezende  
Universidade do Grande Rio



Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Carolina Pimentel D. da Fonseca  
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus primeiramente, por ter me concedido a benção de poder estudar, de poder trilhar o caminho do conhecimento.

À minha mãe, Jane, pelo apoio incondicional, mesmo durante os momentos de dificuldades que passei.

À minha mulher, Cátia, com quem pude contar neste período de dedicação quase exclusiva ao mestrado, que compreendeu e aceitou este desafio de ser esposa, chefe de família, dona de casa, pai, mãe e filha.

À minha filha, Beatriz, por ser a luz de minha vida, pois todo o sacrifício feito para vencer as dificuldades que me apresentaram foi por ela, para servir de exemplo e para que ela possa ter orgulho do seu pai.

Ao professor Josir, por ser meu orientador e pela sua paciência, compreensão, apoio e afeto. Muito obrigado professor, principalmente nos momentos de equívocos, angústia, preocupação e fragilidade.

A todos os professores e amigos do PPGA e a todos os colegas de mestrado, que agora, formam uma família, em que todos trocaram conhecimentos.

A todos, muito obrigado.

## RESUMO

Esta pesquisa estudou as características dos sistemas de controle gerencial de seis empresas prestadoras de serviços em Tecnologia da Informação, sendo que três de origem brasileira e três de origem estrangeira, que possuem um escritório no estado do Rio de Janeiro e que são internacionalizadas. A metodologia usada foi a de estudo de casos com a análise de conteúdo dos resultados. Foram observadas as seguintes situações: 1) as empresas de origem brasileira parecem adotar o *framework* de Lorange e Morton, enquanto que as empresas de origem estrangeira parecem adotar o quadro referencial de Flamholtz; 2) as empresas de origem brasileira possuem o controle organizacional do tipo “por resultados” e as empresas de origem estrangeira, possuem o controle organizacional do tipo “burocrático”; 3) das empresas pesquisadas, quatro utilizam centro de custos, como tipo de centro de responsabilidade; 4) a estratégia preferida é a de liderança de custos; 5) as empresas utilizam orçamento, ROI, BSC, custo ABC, critérios de Governança Corporativa e medidas de satisfação do cliente como ferramentas de controle gerencial; 6) as empresas utilizam Sistemas de Informação Gerencial, ERP, CRM, PMBOK, e de Governança de TI como ferramentas tecnológicas de apoio ao controle gerencial; 7) a crise política e econômica que o país atravessa está afetando diretamente o controle das empresas, que estão precisando adequá-los para minimizar o impacto econômico e financeiro nos resultados, e; 8) das empresas estudadas, quatro estão no estágio IV de internacionalização, segundo *Uppsala*, sendo três multinacionais, duas globais e uma exportadora. O que motivou a internacionalização, em três destas empresas, foi a busca por oportunidades de mercado, em duas, a busca pela diversificação de mercado e, em uma, a busca por economias de escala.

**Palavras-Chave:** Características. Ferramentas. Sistema de Controle Gerencial. Tecnologia da Informação.

## ABSTRACT

This survey studied the characteristics of management control systems of six companies providing services in Information Technology, and three from Brazil and three foreigners, who have an office in the state of Rio de Janeiro and are internationalized. Methodology used was the study of case with the results of content analysis. Following conditions are met: 1) the origin of Brazilian companies seem to adopt the framework of Lorange and Morton, while those of foreign origin companies seem to adopt the reference framework of Flamholtz; 2) the origin of Brazilian companies have the organizational control of kind "by results" and of foreign origin companies, have the organizational control of the "bureaucratic"; 3) four of the companies surveyed use cost center as kind of responsibility center; 4) preferred strategy is the cost leadership; 5) companies use budget, ROI, BSC, ABC costing, corporate governance criteria and customer satisfaction measures such as management control tools; 6) companies using management information systems, ERP, CRM, PMBOK, and IT governance as technological tools to support the Management Control; 7) the political and economic crisis facing the country is directly affecting the control of companies, which are having to adjust their controls to minimize the economic and financial impact on the results, and; 8) four companies studied are in stage IV of internationalization, according to Uppsala. These companies, three are multinationals, two global and one exporter. What had motivated internationalization, in three of these companies, it was the search for market opportunities in two, the search for market diversification, and one, the search for economies of scale.

**Keywords:** Characteristic.Tools.Management Control System.Information Technology.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Custeio Baseado na Atividade
ABES	Associação Brasileira de Empresa de <i>Softwares</i>
ACSI	<i>American Customer Satisfaction Index</i>
BI	<i>Business Intelligence</i>
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CMMI	<i>Capability Maturity Model Integration</i>
COBIT	<i>Control Objectives for Information and related Technology</i>
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
CSI	<i>Customer Satisfaction Index</i>
CSM	<i>Customer Satisfaction Measurement</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DK	<i>Deutsche Kundenbarometer</i>
GC	Governança Corporativa
GTI	Governança de Tecnologia da Informação
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EVA	Valor Econômico Agregado
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
I-M	<i>Internationalization-Model</i>
IMA	<i>Institute of Management Accounting</i>
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ISO	<i>International Standard Organization</i>
ITIL	<i>Information Technology Infrastructure Library</i>
OKR	<i>Objectives Key Result</i>
PIB	Produto Interno Bruto
PMBOK	<i>Project Management Body of Knowledge</i>
PMC	<i>Performance Management Control</i>
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
PMI	<i>Project Management Institute</i>

P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
ROI	Retorno sobre o Investimento
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SCM	<i>Supply Chain Management</i>
SCSB	<i>Swedish Customer Satisfaction Barometer</i>
SIG	Sistema de Informação Gerencial
SIO	Sistema de Informação Operacional
SLA	<i>Service Level Agreement</i>
SOX	<i>Lei Sarbanes-Oxley</i>
SPMS	<i>Strategic Performance Measurement Systems</i>
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>
TI	Tecnologia da Informação
VBR	Visão Baseada em Recursos
VRIN	<i>Valuable, Rare, Inimitable, Non-substitutable</i>

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Distribuição do tempo das entrevistas .....	83
Quadro 2	Classificação do porte de empresas.....	89
Quadro 3	Comparativo das estruturas organizacionais.....	128
Quadro 4	Comparativo dos mecanismos de Governança Corporativa.....	130
Quadro 5	Comparativo das atividades X estratégias adotadas .....	132
Quadro 6	Comparativo das ferramentas de controle gerencial .....	133
Quadro 7	Comparativo da escolha das ferramentas tecnológicas.....	134
Quadro 8	Comparativo internacionalização (mercados).....	135
Quadro 9	Comparativo internacionalização (motivação).....	136
Quadro 10	Comparativo internacionalização (estágio X tipo X dificuldades)..	137
Quadro 11	Comparativo entre os modelos de gestão.....	138

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Inter-relação entre os componentes do processo de planejamento e controle de gestão de longo alcance.....	23
Figura 2	Modelo esquemático do sistema de controle central.....	25
Figura 3	Principais elementos de controle de gestão .....	30
Figura 4	Variação do trimestre do PIB de serviços e subsetores.....	41
Figura 5	PIB serviços e subsetores acumulado 1 ano .....	41
Figura 6	Requisitos do modelo de internacionalização segundo <i>Uppsala...</i>	84
Figura 7	<i>Framework</i> de gestão de Lorange e Morton .....	85
Figura 8	Modelo de gestão de Hofstede.....	85
Figura 9	Quadro referencial de Flamholtz.....	86
Figura 10	Modelo de Berry <i>et al.</i> .....	86
Figura 11	Modelo de Merchant e Stede.....	87
Figura 12	Modelo de Namazi.....	87
Figura 13	Identificação de estratégia de mercado.....	88
Figura 14	Identificação de controle quanto ao tipo de organização.....	88

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	15
1.1 PREÂMBULO.....	15
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	16
1.3 OBJETIVO DA PESQUISA .....	17
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO .....	18
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	19
1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA .....	19
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
2.1 CONTROLE GERENCIAL.....	21
2.1.1 <b>Breve Histórico sobre os Planos de Referência do Controle Gerencial</b> ....	22
2.1.2 <b>Embasamento Teórico do Controle Gerencial</b> .....	31
2.1.2.1 Teoria da Contingência .....	31
2.1.2.2 Teoria Institucional Moderna .....	32
2.1.2.3 Teoria da Agência .....	33
2.1.3 <b>Abordagem Comportamental</b> .....	34
2.1.3.1 Características do Controle Gerencial quanto ao Tipo de Organização.....	35
2.1.3.2 Características do Controle Gerencial quanto ao Tipo de Estrutura Organizacional .....	36
2.1.3.3 Características do Controle Gerencial quanto aos Níveis Estratégicos .....	37
2.2 CONTROLE DE RISCOS.....	38
2.3 UMA BREVE VISÃO DO QUADRO ECONÔMICO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NO BRASIL .....	40
2.4 INTERNACIONALIZAÇÃO .....	42
2.4.1 <b>Decisão Empresarial de Internacionalizar</b> .....	43
2.4.1.1 Mecanismo e Motivação.....	43
2.4.1.2 Classificação das Empresas .....	44
2.4.1.3 Premissas Teóricas para Compreensão da Internacionalização.....	45
2.4.1.3.1 <i>Abordagem Econômica</i> .....	45
2.4.1.3.2 <i>Abordagem Comportamental da Internacionalização</i> .....	47
2.4.1.3.3 <i>Abordagem Estratégica Utilizando o Modelo de Visão Baseada em Recursos</i> .....	48
2.4.1.4 Dificuldades.....	50

2.5 FERRAMENTAL DO CONTROLE GERENCIAL.....	51
<b>2.5.1 Artefatos do Controle Gerencial .....</b>	<b>51</b>
2.5.1.1 Orçamento.....	54
2.5.1.2 Custo Padrão .....	55
2.5.1.3 Custeio Baseado na Atividade (Custo ABC) .....	57
2.5.1.4 Retorno sobre o Investimento (ROI).....	58
2.5.1.5 Valor Econômico Agregado (EVA) .....	59
2.5.1.6 Balanced Scorecard (BSC) .....	60
2.5.1.7 Governança Corporativa (GC).....	61
2.5.1.8 Medidas de Satisfação do Cliente .....	63
2.5.1.9 Benchmarking .....	66
2.5.1.10 Preços de Transferência .....	66
2.5.1.11 Capital Intelectual.....	68
<b>2.5.2 Ferramentas Tecnológicas .....</b>	<b>70</b>
2.5.2.1 Sistema de Informação Operacional (SIO).....	70
2.5.2.2 Sistema de Informação Gerencial (SIG).....	70
2.5.2.3 Business Intelligence (BI).....	71
2.5.2.4 Enterprise Resource Planning (ERP) .....	71
2.5.2.5 E-Commerce ou Comércio Eletrônico .....	71
2.5.2.6 Customer Relationship Management (CRM).....	72
2.5.2.7 Supply Chain Management (SCM).....	72
2.5.2.8 Ferramentas de Governança de TI .....	72
2.5.2.9 Project Management Body of Knowledge (PMBOK) .....	75
2.5.2.10 Metodologia Objectives Key Result (OKR).....	75
<b>2.5.3 Necessidade de Inovação do Controle Gerencial .....</b>	<b>76</b>
2.6 PESQUISAS RECENTES REALIZADAS SOBRE CONTROLE GERENCIAL ....	77
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>81</b>
3.1 VARIÁVEIS DE PESQUISA .....	82
3.2 CRITÉRIO DE SELEÇÃO DAS EMPRESAS .....	82
3.3 MÉTODO DE COLETA DE DADOS.....	83
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	83
3.5 AS ENTREVISTAS.....	83
3.6 DIFICULDADES ENCONTRADAS.....	84

3.7 REALIZAÇÃO DAS ANÁLISES.....	85
<b>4 OS CASOS ESTUDADOS.....</b>	<b>91</b>
4.1 A EMPRESA “A”.....	91
4.1.1 Achados da Empresa “A”.....	94
4.1.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades Empresa “A”.....	96
4.2 A EMPRESA “B”.....	97
4.2.1 Achados da Empresa “B”.....	99
4.2.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “B”.....	101
4.3 A EMPRESA “C”.....	102
4.3.1 Achados da Empresa “C”.....	106
4.3.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “C”.....	108
4.4 A EMPRESA “D”.....	110
4.4.1 Achados da Empresa “D”.....	113
4.4.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “D”.....	114
4.5 A EMPRESA “E”.....	116
4.5.1 Achados da Empresa “E”.....	119
4.5.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “E”.....	121
4.6 A EMPRESA “F”.....	122
4.6.1 Achados da Empresa “F”.....	125
4.6.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “F”.....	127
<b>5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS CASOS.....</b>	<b>130</b>
5.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS.....	130
5.2 MECANISMOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.....	131
5.3 ESTRATÉGIAS E FERRAMENTAS.....	133
5.4 INTERNACIONALIZAÇÃO.....	137
5.5 MODELOS DE GESTÃO.....	140
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>143</b>
REFERÊNCIAS.....	148
GLOSSÁRIO.....	155
ANEXO A – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO.....	158

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 PREÂMBULO

Devido à crescente demanda por um controle gerencial adequado às atividades administrativas, as empresas buscam melhores métricas, práticas e métodos para poder planejar, controlar e acompanhar todos os seus processos internos, objetivando a maximização do lucro e a melhoria dos processos produtivos e administrativos. Para isso, é necessário que o processo de controle utilize informações que possibilitem auxiliar a elaboração das diretrizes e métricas dos resultados. Sejam estas informações de cunho social, global, econômico e/ou sobre o andamento da empresa.

A coleta de informações isoladas não é suficiente para analisar e tomar decisões das possíveis melhorias e tratamento dos problemas identificados no processo empresarial. É neste ponto que entra a Tecnologia da Informação (TI), integrando e consolidando estas informações.

Mesmo com toda tecnologia da informação presente nas empresas, sem um modelo de controle gerencial eficiente, as empresas estão sujeitas a diversos riscos, sejam eles sociais, culturais, econômicos ou organizacionais. Com o processo de globalização, estes riscos são ampliados, o que força as empresas a evoluírem os aspectos do seu controle gerencial, a fim de se adaptarem à nova realidade.

Segundo Berry *et al.* (2009, p.2, tradução nossa), “pouca atenção tem sido dada à tecnologia da informação e comunicações e seu impacto sobre a concepção e capacidade do sistema de controle”. Isto mostra a importância de direcionar as lentes de pesquisa para estudar essas empresas.

Neste sentido, autores como Berry *et al.* (2009), Gomes (2014), Lunkes (2010), Anthony e Govindarajan(2009), Beltrame e Maçada (2009), Henderson e Venkatraman(1993), entre tantos outros, estudam o controle gerencial e o seu melhor aproveitamento nas organizações.

Esta pesquisa tem sua atenção voltada para seis empresas internacionalizadas de prestação de serviços na área de Tecnologia da Informação, buscando acrescentar informações sobre as características dos sistemas de controle gerencial destas empresas ao acervo de pesquisas, cuja justificativa é acrescentar informações para tentar atender as sugestões de pesquisa, apontadas seguir:

- a) Berry *et al.* (2009) sugerem estudar o impacto da globalização nos sistemas de controle gerencial das empresas e as suas mutações ao longo do tempo;
- b) Fonseca e Gomes (2011) sugerem estudar novos casos de empresas internacionalizadas e a influência da TI no controle gerencial;
- c) Shirani e Najmi (2009) propõem novas comparações de modelos de gestão entre as empresas;
- d) Henderson e Venkatraman (1993) sugerem novos estudos sobre as limitações da empresa através das tecnologias da informação e as suas estratégias de gestão necessárias para competir no mercado em mudança; e
- e) Aguiar e Frezatti (2007) propõem novas pesquisas para buscar identificar qual o uso predominante em sistemas de controle gerencial com desenho tradicional.

Entre tantas outras sugestões de autores e pesquisas, buscou-se elaborar estudos de casos de seis empresas de TI, a fim de fornecer material para pesquisas futuras, utilizando como base os temas propostos pelos autores anteriormente citados.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Ao longo do tempo, o conceito de mudança nos sistemas de controle de gestão tem sido estudado sob diversas perspectivas, inclusive a comportamental. Porém, “estudos sociais apontam que as organizações não competem somente

pelos recursos e pelos clientes, mas também pelo poder político e legitimidade institucional” (BERRY *et al.*, 2009, p. 10, tradução nossa).

Com a globalização e a necessidade crescente de utilização de tecnologia, esta concorrência tem se acirrado, fazendo com que as organizações aumentem ganho de competitividade e economia de escala constantemente.

Neste sentido, é necessário o aprimoramento dos processos internos das empresas, impulsionado pela inovação dos seus controles, utilizando o avanço da tecnologia no apoio do processo produtivo. Surge a necessidade de estabelecer métricas capazes de acompanhar, de prever, planejar e controlar, não só a linha de produção, como todos os processos administrativos. Então, surge a Tecnologia da Informação (TI), como uma forte ferramenta de apoio à gestão.

Como qualquer empresa, as prestadoras de serviço em TI também buscam essa melhoria de desempenho organizacional. Porém, como dito anteriormente por Berry *et al.* (2009), pouca atenção tem sido dada a estas empresas, que ainda são pouco estudadas.

Neste sentido, para nortear esta pesquisa, foi formulada a seguinte questão: quais são as características do Sistema de Controle Gerencial (SCG) das empresas prestadoras de serviço do ramo de Tecnologia da Informação que estão internacionalizadas?

### 1.3 OBJETIVO DA PESQUISA

Esta pesquisa tem como objetivo principal estudar as características do Sistema de Controle Gerencial (SCG) de empresas internacionalizadas de prestação de serviços de TI. Na sequência dos questionamentos, são esperadas respostas para as perguntas secundárias de pesquisa, que são:

- a) Quais as relações em termos de proximidade ou afastamento dos sistemas projetados nestas empresas com a literatura sobre controle gerencial?;e

b) Qual o impacto da internacionalização, sobre o controle gerencial?

Isto porque as empresas de prestação de serviços em TI também estão sujeitas aos mesmos problemas relacionados ao planejamento e controle das suas atividades que as demais empresas. Portanto, é esperado que estas empresas estejam utilizando o controle gerencial conforme a literatura e, assim, permitir identificar as dificuldades encontradas por elas no processo de internacionalização.

Como a Tecnologia da Informação é uma ferramenta de apoio ao controle, ela pode ser considerada um dos agentes contemporâneos de inovação no processo de controle gerencial. Com isso, é esperado identificar possíveis novas tendências tecnológicas empregadas por estas empresas.

#### 1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Berry *et al.* (2009), informa que, durante as últimas décadas, a taxa de desenvolvimento de tecnologias de informação para apoiar os processos organizacionais aumentou dramaticamente. Tecnologias como sistemas de Planejamento de Recursos Empresariais (ERP, em inglês, *Enterprise Resource Planning*), mecanismos de informação interorganizacional compartilhado, Internet, intranet e tecnologias de banco de dados, sugerem novas possibilidades de modelagem de operações da organização, integrando as atividades de organização e gestão da empresa em tempo real. No entanto, as relações entre o controle de gestão e novas tecnologias de informação permanecem subdesenvolvidas teórica e praticamente.

Isto remete ao interesse em estudar as características dos Sistemas de Controle Gerencial das empresas que desenvolvem *softwares* ou prestam algum tipo de serviço na área de Tecnologia da Informação, principalmente se elas estiverem internacionalizadas, visto que a tecnologia sustenta todos os negócios e processos das organizações no mundo globalizado, e também em pesquisar se essas novas tecnologias estão impactando o controle gerencial.

Com isto, é esperado contribuir com material científico para futuras pesquisas a serem realizadas, bem como com informações para os gestores, empresários, alunos de graduação, academia e sociedade em geral.

### 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista ontológico, esta pesquisa está focada no comportamento da organização aos estímulos internos e externos e como a organização e seus diversos *stakeholders* reagem ao controle de gestão. Isto é, o tipo de controle deve considerar as modificações do ambiente durante a execução das atividades. Se assim não fosse, a pesquisa ficaria ampla e correria o risco de não responder à questão proposta, dado os diferentes tipos de controle (de processos, de resultado ou de comportamento).

Do ponto de vista do setor econômico, esta pesquisa tem como recorte apenas empresas de prestação de serviço de TI, que estejam ocupando algum grau de internacionalização.

Do ponto de vista de distribuição espacial, estas empresas devem ter uma unidade no estado do Rio de Janeiro.

### 1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA

Esta é uma pesquisa qualitativa que, quanto aos seus objetivos, é de característica exploratória e, quanto aos seus procedimentos técnicos, é um estudo de casos múltiplos.

Este trabalho está dividido em seis capítulos:

O presente capítulo traz a Introdução à pesquisa

O segundo capítulo aborda o Referencial Teórico, dividindo-se nos seguintes temas: a) abordagem sobre o controle gerencial, apresentando as fundamentações

necessárias para o entendimento do controle gerencial e explicação sobre a abordagem comportamental no controle gerencial; b) características do controle gerencial propriamente dito; c) controle de riscos, contendo uma breve visão do posicionamento econômico da Tecnologia da Informação no Brasil; d) internacionalização, segundo a linha de estudos de *Uppsala* e os seus reflexos nos resultados de desempenho das organizações internacionalizadas; e) o ferramental do controle gerencial, onde são apresentadas os artefatos de controle gerencial, bem como as ferramentas tecnológicas e o porquê da necessidade de inovação no controle gerencial; e f) apresentação de breve explanação sobre pesquisas recentes realizadas sobre controle gerencial.

Já o capítulo Metodologia traz a abordagem de como foi planejada e executada a pesquisa.

Em seguida é apresentado o capítulo quatro com os casos das empresas estudadas, as respectivas análises e uma apresentação das possíveis ameaças e oportunidades identificadas, fundamentadas no controle de riscos da organização.

Logo após, é apresentado o quinto capítulo, contendo as análises comparativas das informações obtidas, para fundamentar o capítulo seguinte.

Finalmente, é apresentado o último capítulo com as considerações finais, as implicações e limitações da pesquisa e novas sugestões de estudos.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Aqui serão apresentados os conceitos sobre controle gerencial, tendo como fio condutor um breve histórico sobre as pesquisas de identificação dos *frameworks* do controle gerencial; as fundamentações teóricas necessárias para a pesquisa; as características; os riscos; uma breve visão do posicionamento econômico da Tecnologia da Informação no Brasil; um breve arcabouço teórico da internacionalização; as ferramentas de apoio aos sistemas de controle gerencial e finalmente, algumas pesquisas recentes sobre controle gerencial.

### 2.1 CONTROLE GERENCIAL

O controle gerencial é um dos mecanismos administrativos que mais contribuem para a programação de estratégias nas empresas. Com isso, guiam as organizações na direção do cumprimento do planejamento e da execução das atividades previstas, permitindo que os gestores tenham influência no comportamento de outros membros organizacionais de acordo com as estratégias adotadas, fazendo uso de diferentes sistemas de informação.

O conceito de controle implica em uma parte que controla e outra, que é controlada. Uma vez que o controle seja definido como um sistema ou processo de comparações entre os desempenhos padrão e real, o resultado destas comparações serve de base para determinar respostas adequadas aos resultados operacionais reais.

Tratando-se do ciclo de controle, os autores Gomes (2014), Lucca (2013), Merchant e Stede (2012), Nilsson, Olve e Parment (2011), Kaplan e Norton (2004), Hofstede (1978), Lorange e Morton (1974) entre outros, fornecem base para um breve histórico sobre os planos de referência a seguir:

### 2.1.1 Breve Histórico sobre os Planos de Referência do Controle Gerencial

Os grandes ganhos nos estudos do controle gerencial iniciaram entre as décadas de 1950 e 1960, na área de controle de gestão, onde se destaca uma série de novos conceitos e ferramentas. Com isso, as organizações passam a experimentar uma grande inovação nas administrações públicas e privadas.

As principais mudanças foram: a) orçamento-programa; b) orçamento base-zero; c) divisionalização com ampla discussão sobre preços de transferência; d) organização matricial; e) análise de custo-benefício, f) análise de variância utilizando modelos de programação linear; g) técnicas de simulação por computadores; h) contabilidade de gestão por projetos. (GOMES, 2014, p. 21).

Já entre as décadas de 1960 e 1970, ocorreram algumas tentativas de desenvolvimento de planos de referência sobre o controle de gestão. Os que tiveram maior repercussão foram os modelos teóricos de Anthony (1965), *framework* de Lorange e Morton(1974), modelo homeostático de Hofstede(1978) e o quadro referencial de Flamholtz(1996).

Para Gomes (2014), o plano de referência de Anthony (1965) é uma estrutura teórica em que o controle de gestão é o processo por meio do qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados de maneira eficaz e eficiente, com foco na satisfação das motivações individuais, através das atividades de planejamento e controle. Porém, este plano de referência não leva em conta o sistema de valores das pessoas quando assume que os elementos aceitam a necessidade de controle de maneira passiva, tentando manter a empresa sempre organizada. O sistema tem como objetivo o *goalcongruence*.

Lorange e Morton (1974) tomam como base que o sistema de controle e gestão ajuda a administração na execução dos objetivos da organização através da formalização da estrutura, possibilitando: a) identificação das variáveis de controle pertinentes; b) desenvolvimento de bons planos de curto prazo; c) registro do grau de desempenho atual dos planos de curto prazo ao longo do conjunto de variáveis de controle, e; d) diagnósticos dos desvios.

Neste plano, identifica-se uma ideia do funcionamento do SCG. Nele, há a preocupação com: a) necessidade de os sistemas de controle serem modificados para refletirem a evolução dos padrões organizacionais cada vez mais complexos; b)

uso de variáveis não monetárias como parte regular do sistema de controle formal; e c) ligação entre planejamento, controle e operações.

Para Lorange e Morton, as principais implicações para o projeto de sistemas de controle são: 1) Não separação do sistema de controle de gestão do sistema formal de planejamento; 2) Medidas baseadas em unidades monetárias são insuficientes como variáveis de controle; e 3) Sistema de controle de gestão bastante flexíveis devido as mais complexas formas de organização e aumento na diversificação das atividades de grandes empresas. (GOMES 2014, p. 25).

Para o entendimento do *framework* que explica a interrelação entre os componentes do processo de planejamento e controle de gestão de longo alcance, proposto por Lorange e Morton (1974), apresenta-se e Figura 1 a seguir:

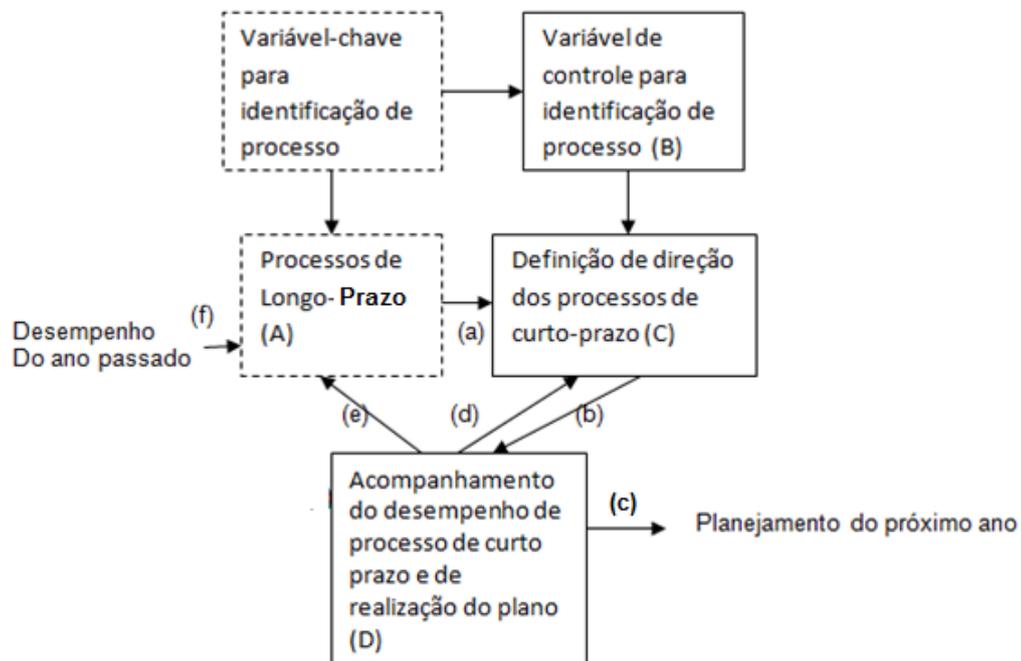


Figura 1: Inter-relação entre os componentes do processo de planejamento e controle de gestão de longo alcance

Fonte: Lorange, Morton (1974), tradução nossa

Para melhor entendimento da Figura 1, seguem as informações: O processo de planejamento de longo prazo é ilustrado pela caixa (A). O processo de gestão de controle é dividido em processo de identificação da variável de controle (B), processo de direção de configuração de planejamento de curto prazo (C) e plano de rastreamento de realização de processo no curto prazo (D). A ligação entre o planejamento e controle está ilustrada pela seta (a). A relação entre os dois

subprocessos de controle está ilustrada pelas setas (b) e (d). O rastreamento de desvios entre o desempenho real e o orçamento pode levar a uma série de ações, representadas pelas setas (c), (d) e (e). O desvio semelhante no desempenho do ano anterior levou a impactos sobre o plano deste ano, conforme ilustrado pela seta (f) (LORANGE; MORTON, 1974, p. 4, tradução nossa).

Ainda em relação ao esquema na Figura 1, segundo Lorange e Morton (1974), o desvio de desempenho pode desencadear algum tipo de ação corretiva, o que, por sua vez, implica que a alocação de recursos exemplificados pelas metas de curto prazo terá de ser alterada de alguma forma. Isto é ilustrado pela seta (d), fechando com o exposto por Gomes (2014).

O plano de Hofstede (1978) para empresas que visam ao lucro, não aceita o modelo cibernético de controle como um modelo de controle gerencial, sugerindo o processo homeostático, não considerando a divisão do trabalho entre as partes controladas e controladoras. Neste sentido, “A essência da abordagem de Hofstede (1978) está centrada em variáveis políticas, valores e aspectos julgamentais” (GOMES; SALAS, 2001, p.41).

Segundo Gomes (2014), neste plano, o sistema de controle é mais versátil. Ou seja, a rigidez do controle dá lugar a um sistema, chamado por Hofstede (1978) de homeostático, com destaque para: a) os objetivos das pessoas e não da organização, considerando-se sempre a possibilidade de acordos, alianças; b) afinidade na obtenção das medidas das realizações, que devem considerar outros agrupamentos; e; c) buscar corrigir o processo durante o andamento.

Existe, ainda, a abordagem de Flamholtz (1996), que informa que a deficiência dos sistemas de controle de gestão pode ser causada pelo não entendimento da natureza do controle da organização ou, ainda, por falta de conhecimento sobre o que seja um sistema de controle.

Em outras palavras, na abordagem de Flamholtz (1979), o controle deve influenciar as pessoas para que elas ajam de forma consistente com os objetivos da organização, objetivando aumentar o grau de *goal-congruence*. (GOMES; SALAS, 2001, p. 42).

Para Flamholtz (1996), são quatro as funções de controle: a) ênfase nas metas; b) integração organizacional; c) autonomia com controle, e; d)

implementação de um planejamento estratégico. No seu modelo de sistema de controle organizacional é informado que:

A necessidade de tornar o sistema de controle tangível para as organizações, descreve como uma estrutura de círculos concêntricos, constituída por três partes: i) sistema de controle central; ii) estrutura organizacional, e; iii) cultura organizacional (FLAMHOLTZ, 1996, p. 599, tradução nossa).

No quadro referencial de Flamholtz (1996), a eficácia de um sistema de controle pode ser avaliada na intenção de criação de condições favoráveis ao *goal-congruence*. “Os critérios que conduzem ao *goal-congruence* são: validade, confiabilidade e relevância comportamental” (GOMES, 2014, p.28).

Este modelo, de modo mais detalhado, é visível na Figura 2, apresentada a seguir, onde os três elementos acima estão dispostos nos processos internos do *framework*.

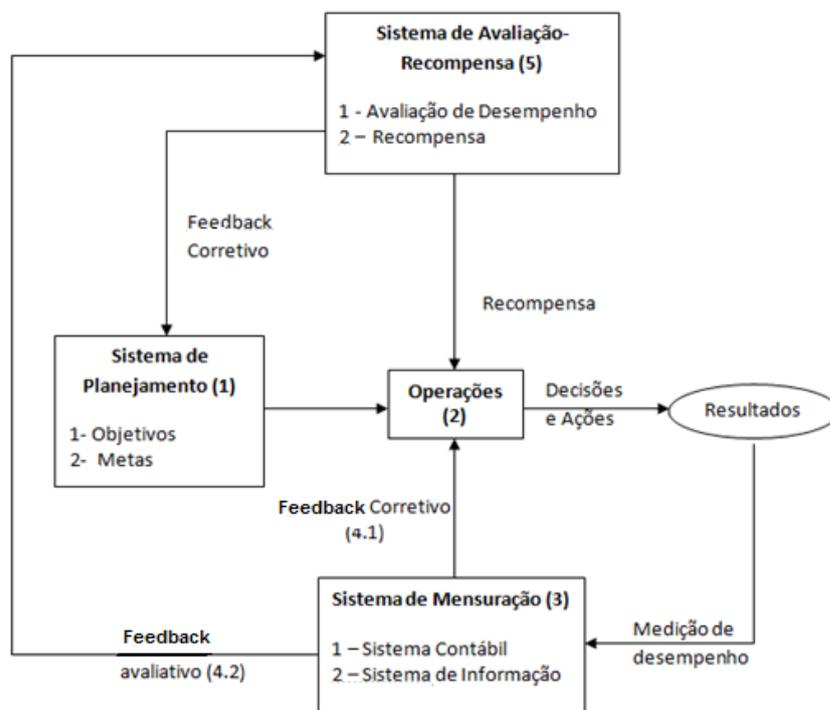


Figura 2: Modelo esquemático do sistema de controle central  
Fonte: Flamholtz (1996, p. 600, tradução nossa)

Ainda segundo Gomes(2014), durante a década de 1980, a crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge do neoliberalismo culminaram num forte desenvolvimento das ideias tecnocráticas e racionais da contabilidade de

gestão, que estimularam a atenção dos estudos devido à forte relação desta com o contexto sociocultural e político. Esta corrente questionou os estudos anteriores, criticando a insuficiente explicação do processo em que se situa os valores e crenças na organização, implícitos na abordagem tradicional, que não levam em consideração o conflito social e intraorganizacional em suas diversas abordagens.

Os autores Gomes (2014), Lucca (2013), Kaplan e Norton (2004) concordam que, estudando diversos temas, principalmente os relativos à globalização da economia, Tecnologia da Informação e a concorrência entre as empresas, deve-se levar em consideração a perda de relevância da informação contábil, estudada por Johnson e Kaplan (1997), que apontam que a contabilidade se baseia em conceitos de origem puramente financeiros, deixando de lado as informações não financeiras, mas que são igualmente relevantes para o processo decisório.

Neste sentido, as ferramentas de controle devem ser utilizadas para melhorar a comunicação na organização, e assim, dar condições de criação de competitividade. O controle deve incluir informações oriundas da base da pirâmide hierárquica, para fornecer as de topo e permitir a mais adequada ação.

Porém, o sucesso de um SCG não depende apenas de mudanças nas estruturas da organização, mas, fundamentalmente, das mudanças em atitudes e percepções de seus colaboradores. Segundo Gomes (2014), essas formas de agir e perceber são representações de prováveis valores culturais de uma organização. Por isso, é considerado que o desenho de um Sistema de Controle de Gestão deve apresentar características únicas, levando-se em conta o tamanho da organização, grau de descentralização e contexto social que atua (seja local ou internacional).

No que tange a evolução da TI e da sua orientação de suporte para um papel estratégico dentro de uma organização, Henderson e Venkatraman (1993) elaboraram o modelo de alinhamento estratégico, dividido em quatro áreas fundamentais de definição estratégica: a) estratégia de negócios; b) estratégia de TI, infraestrutura e processos organizacionais; c) infraestrutura, e; d) processos de TI.

Para eles, o conceito de alinhamento estratégico é fundamentado, primeiramente, no fato do desempenho econômico estar ligado à criação de enquadramento estratégico pela gestão da organização, no cenário econômico competitivo e no *design* de uma estrutura administrativa adequada. E em segundo

lugar, pelo fato do enquadramento estratégico ser extremamente dinâmico, sendo um processo contínuo de adaptação e mudanças.

O conceito de alinhamento estratégico é baseado nas dimensões de ajuste estratégico e de integração funcional. O ajuste estratégico está relacionado à necessidade de existência de alguma definição estratégica orientada para os ambientes internos e externos à organização. Já a integração funcional está relacionada a necessidade de integrar a estratégia de TI e a estratégia de negócio (HENDERSON; VENKATRAMAN, 1993).

Para Berry *et al.* (2009), o controle organizacional (interno e externo) é visto no contexto das relações de agente-principal, com atenção especial. Principalmente quanto às questões de desencontro de informações, poder e alinhamento do comportamento dos agentes, com controle visto como conflituoso e com arranjos contratuais tornando esta relação imperfeita.

Muitas organizações com altos níveis de dependência em matéria de inovação e desempenho descobriram que o ideal é que as relações sejam de colaboração em vez de conflituosas. Neste sentido, é proposto por Berry *et al.* (2009), um modelo de controle gerencial, onde a busca de parcerias organizacionais internas e externas minimizam os custos de transação. O fundamento está baseado em três tipos ideais de relacionamento: a) de mercado (controle via concorrência); b) híbrida (controle através de parcerias de alianças e redes); e c) hierárquica (controle através de poder e autoridade). Em qualquer campo Interorganizacional esses três tipos ideais de controle podem estar presentes simultaneamente. Outras possibilidades teóricas são: filosófica e ética moral, ecologia, sustentabilidade e impacto dos recursos finitos e de gênero.

Ainda para Berry *et al.* (2009) há uma tendência na utilização de três modelos de controle, medição e gestão de desempenho integradas. São eles:

- a) *Strategic Performance Measurement Systems* (SPMS), que se tornaram populares para a formação de articulação entre os objetivos e estratégias organizacionais e para sistemas de medição de desempenho, tais como, recursos humanos, avaliações de desempenho e tecnologia da informação. Ou ainda redes de fornecedores e cadeia e valor;

- b) Alavancas de controle, cujo objetivo é de equilibrar quatro alavancas de controle do SCG, baseado no controle comportamental e, assim, efetuar a mudança estratégica. As alavancas são: interativa, diagnóstico, sistemas de crença e de fronteira. Centraram-se em alavancas interativas e de diagnóstico com o uso de controles específicos, incluindo orçamentos, medidas de desempenho e o uso interativo dos SCG mais amplos no desenvolvimento de produtos; e
- c) Gestão de desempenho e quadro de controle (PMC – *Performance Management Control*). Nasceu a partir das alavancas de controle, buscando abranger todo SCG. Focando nas interligações entre as várias partes do quadro de alavancas, forneceu uma maneira sistemática para categorizar e discutir os resultados.

Segundo Berry *et al.*(2009), devido a novas formas de organização que estão surgindo, o SCG deve se adequar de modo que possa comportar as situações, cuja literatura aponta para um movimento em que a forma hierárquica burocrática é considerada ineficaz no contexto do aumento da concorrência provocada pela globalização, desregulamentação e de economias emergentes em desenvolvimento, poderosos desenvolvimentos em Tecnologias de Informação, no sentido mais pleno, assim, necessitando de estruturas mais envolventes.

Vários métodos têm sido implementados para realizar esta flexibilidade aumentada. Eles incluíram *downsizing*, *delaying*, o uso de equipes de trabalho autônomos e multifuncionais, centralização das atividades e serviços compartilhados, crescimento na subcontratação e externalização da criação de alianças estratégicas, redes e cadeias de fornecimento. No discurso de gestão popular, as formas emergentes têm sido caracterizadas como organizações "inteligentes", virtuais, sem fronteiras e "enxutas". Logo, surgem algumas implicações no SCG para estas novas formas de organização, para criar tensões que incentivam os gerentes das unidades de se envolver na interação social informal, além de seus limites funcionais.

Em 2012, surge uma proposta de modelo de sistema de controle gerencial, baseado em objetivos bem definidos, alinhados com a formulação de estratégias da organização. Então, Merchant e Stede (2012) indicam que o bom controle gerencial

inicia com o saber dos gerentes em distinguir controle gerencial de controle estratégico.

Com a devida ênfase no controle comportamental, os gestores devem identificar as atividades que tenham perda de direção, problemas motivacionais e limitações do pessoal, para que possa ser ajustado, possibilitando o atingimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico.

Ainda para Merchant e Stede (2012), as maneiras de evitar problemas de controle que os administradores devem seguir são: a) eliminação de atividades onerosas que impactam diretamente resultados da empresa; b) automação, buscando a redução da interferência humana em tarefas unicamente mecânicas; c) centralização das decisões através das definições de papéis dos gestores, e d) compartilhamento de riscos pelos diversos setores da cadeia produtiva da organização.

Ainda dentro do modelo proposto por Merchant e Stede (2012) a escolha dos controles deve levar em consideração os aspectos culturais e pessoais dos envolvidos no processo, observando as vantagens e desvantagens nas ações e nos resultados obtidos e a capacidade de adaptação às mudanças. Estes controles podem ser: a) rígidos; b) suaves, ou; c) simultâneos. Desde que a administração pondere quais os principais objetivos, o custo e os efeitos nocivos que eles possam oferecer à organização.

Namazi (2013) propôs um novo *framework* de controle gerencial, indicando que os principais elementos de um SCG adequado consistem em dois ciclos: a) ciclo de planejamento estratégico, e; b) ciclo de controle.

A Figura 3 a seguir ilustra este *framework*.

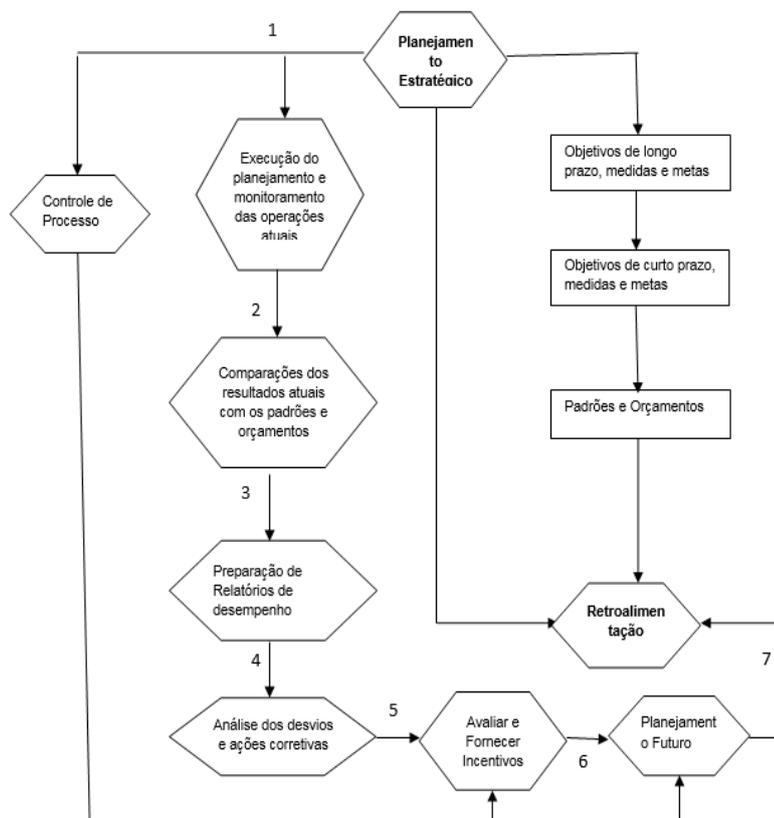


Figura 3 - Principais Elementos de Controle de Gestão  
 Fonte: Namazi (2013, p.39, tradução nossa)

O ciclo de planejamento estratégico abrange o estabelecimento de longo prazo e de curto prazo, objetivos estratégicos, medidas e metas, e normas e orçamentos relacionados. O ciclo de controle consiste em componentes que são exibidos na Figura 3.

Em seguida, é observado que o ciclo de controle é iniciado com base na designação do planejamento estratégico. A retroalimentação (*feedback*) é o foco central do sistema de controle, já que recupera informações do processo de planejamento estratégico e particularmente das normas e padrões orçamentários que faz com que seja possível comparar os resultados reais com as normas e os orçamentos e para determinar as variações simultâneas. A fase final do ciclo de controle permite assimilar as informações relevantes para o planejamento futuro e é, também, referido ao componente de *feedback*. Por isso, na implementação de um sistema de controle bem-sucedido muitas questões são significativas, tais como: a) quais são os critérios de desempenho que irão representar o desempenho

adequado;b) quais são os padrões relevantes de desempenho; e c) quais são as recompensas e problemas de comportamento que levarão à realização bem-sucedida das metas e objetivos. Ou seja, a pergunta é: como podem os mecanismos de controle eficiente ser concebidos e implementados de modo a atingir os objetivos e também proporcionar incentivos aos indivíduos das empresas para se adaptarem ações que conduzam à obtenção da congruência de metas?(NAMAZI, 2013).

## **2.1.2 Embasamento Teórico do Controle Gerencial**

Para melhor entender o controle gerencial é necessário conhecer algumas bases da administração contemporânea, tais como:a) teoria da contingência; b) teoria c) institucional moderna; e d) teoria de agência. Estas teorias estão resumidas nas subseções a seguir.

### **2.1.2.1 Teoria da Contingência**

Tem como principal fundamento a inexistência de uma estrutura organizacional única, aplicável a todas as organizações em todas as circunstâncias. A Teoria da Contingência informa que as organizações sofrem pressões internas e externas e as contingências surgem à medida que as organizações mudam, evoluem e/ou crescem, necessitando de descentralizações conforme o grau de complexidade e diversificação do processo produtivo (FAGUNDES *et al.*, 2010).A teoria contingencial objetiva

A adaptação a um ambiente de incertezas com alto grau de mudança tecnológica e de mercado visando otimizar a estrutura da empresa de acordo com a demanda ditada pelos fatores contingenciais e ambientais (CUNHA; LIMA; SCHEFFEL, 2012, p. 43).

Para Fagundes *et al.* (2010), a tecnologia é responsável por um papel tão ou mais importante do que a estrutura e os processos nas organizações. Assim, as empresas foram classificadas de acordo com três diferentes tipos de sistemas de

produção: a) unitário e de pequenos lotes; b) grande quantidade e produção em massa; c) processo contínuo. O que evidenciou que, à medida que a tecnologia avança, a empresa adquire uma estrutura mais mecanicista e, depois, rumo para uma estrutura mais orgânica. Pesquisas evidenciaram que, quando uma organização enfrenta um ambiente estável, a estrutura mecanicista é mais eficaz. Caso contrário, quando uma organização enfrenta um ambiente mais dinâmico é necessário ter uma estrutura orgânica.

Neste sentido, o pensamento de Fagundes *et al.* (2010) corrobora o seguinte texto

O contingencialismo deve ser inovador, sua estrutura deve ser flexível, e que o seu ciclo de adaptação é composto pelas fases: a) adequação; b) mudança da contingência; c) inadequação; d) adaptação estrutural, e; e) nova adequação (CUNHA; LIMA; SCHEFFEL, 2012, p.43).

#### 2.1.2.2 Teoria Institucional Moderna

Ultimamente a teoria institucional tem se tornado uma alternativa importante para o entendimento das decisões de investimento das multinacionais, em especial as oriundas de países emergentes, uma vez que ela busca capturar aspectos fundamentais do país de origem e do país de destino dos investimentos realizados, não enfatizados pelas demais teorias. (ÁVILA; ROCHA, 2015, p. 247).

Esta teoria prega que institucionalização é o processo de repetição das ações e assimilação por todos os integrantes da organização. Isto porque muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não são baseadas na eficiência ou eficácia, mas, sim, em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

Para Dunning (2001), a teoria institucional oferece uma possibilidade de entendimento sobre as diferentes formas das multinacionais atuais, enquanto que, para Ávila e Rocha (2015), são três as principais abordagens ao institucionalismo atual, presentes nos estudos de negócios internacionais: a) nova economia institucional; b) novo institucionalismo organizacional; e c) institucionalismo histórico comparado.

Dessas, segundo os autores, as duas primeiras concentram os estudos que buscam mensurar a distância institucional entre países.

### 2.1.2.3 Teoria da Agência

À medida que as organizações se desenvolvem, tornam-se mais complexas e surge a necessidade de delegação do controle pelo proprietário aos administradores, devidamente remunerados para tais tarefas. Esta delegação acaba gerando conflitos entre os *stakeholders*, nos diversos quadros da Governança Corporativa. Portanto, esta teoria busca explicar a relação entre dois ou mais indivíduos, na qual um é conhecido como agente e o outro como principal. Este último tem a função é avaliar as ações realizadas pelo agente (JUNQUEIRA *et al.*, 2014).

Namazi (2013) oferece um modelo matemático que:

- a) Explica a necessidade de utilização do controle gerencial nas empresas e fornece uma explicação convincente para implementar a contabilidade gerencial na organização, cumprindo a proposta da teoria da agência;
- b) Demonstra a importância de várias informações e, em particular, as informações contábeis, no estabelecimento de sistemas de controle em várias condições de incerteza. Cumprindo o papel de "eficiência informacional" da teoria da agência;
- c) Examina diferentes "medidas de desempenho" que devem ser englobadas num sistema de controle, visando a atingir um desempenho adequado. Isso faz parte do papel "avaliação do sistema" da teoria da agência;
- d) Estabelece padrões adequados de desempenho e como eles devem ser implementados, fornecendo um mecanismo de alocação eficiente de recursos para as empresas, conforme a função de "eficiência alocativa" da teoria da agência;

- e) Engloba vários fatores constituintes que afetam a execução dos sistemas de controle, em conformidade com a função de "aspectos de comportamento" da teoria; e
- f) Leva vários intervenientes (gestores e proprietários) a considerar como escolher um tipo adequado de acordos contratuais em diferentes situações e fornece um mecanismo de controle ideal para cada nicho. É o aspecto "seleção ideal de monitorização do controle" da teoria da agência.

### **2.1.3 Abordagem Comportamental**

Neste tipo de abordagem, os controles comportamentais ou sociais estão relacionados às normas, atitudes e habilidades, seleção de pessoal, projeto e alocação de trabalho e observação de comportamento do pessoal.

Neste sentido, este tipo de controle deve considerar as modificações do ambiente durante a execução. Isto porque, pode ficar evidente que o responsável, apesar do esforço, não pôde alcançar o resultado esperado por conta das mudanças das condições básicas no período. Dessa forma, é possível demonstrar que o resultado alcançado, de acordo com o plano, não pode ser atribuído à sua aplicação, e sim, por exemplo, às condições favoráveis do ambiente (GOMES, 2014).

Assim, dando prosseguimento aos estudos, são citadas algumas tipologias de controle gerencial, tais como: a) características do controle gerencial quanto ao tipo de organização; b) do controle gerencial quanto ao tipo de estrutura organizacional; e c) características do controle gerencial quanto aos níveis estratégicos.

### 2.1.3.1 Características do Controle Gerencial quanto ao Tipo de Organização

Gomes (2014) indica a seguinte tipologia das organizações: a) familiar; b) burocrática; c) por resultados; e d) *ad hoc*.

Uma organização do tipo familiar, normalmente são empresas de tamanho pequeno, cujo controle é exercido pelo dono e os empregados demonstram uma alta fidelidade ao mesmo. Em alguns casos pode haver a delegação de autoridade a um gerente que o dono tenha uma larga confiança. (GOMES,2014, p. 5).

Numa empresa de controle familiar, o controle é muito centralizado. Não é dada muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro, restringindo-se aos controles fiscais.

As limitações deste sistema estão relacionadas ao ambiente competitivo em que elas possam estar inseridas, pois com o seu crescimento podem aparecer ameaças à figura do líder, que também pode ser um grande risco em detrimento da eficácia e da inovação. Neste caso, deve-se obter maior participação dos colaboradores e maior orientação para o resultado.

Quanto ao controle burocrático, Gomes (2014) observa que

O tipo de controle burocrático é encontrado nas empresas de grande porte, com uma estrutura bem centralizada e com ampla formalização dos instrumentos de controle, quase totalmente voltados para a fiscalização, lançando mão de instrumentos contábeis e financeiros, com destaque para o orçamento. Surge a figura do chefe. Este tipo de controle pode ser encontrado também nas organizações públicas. (GOMES, 2014, p. 6).

O maior problema deste tipo de controle é que ele reduz a motivação e valoriza os aspectos políticos ligados à exploração do sistema. Sua maior limitação é a dificuldade na adequação das mudanças que venham a ocorrer no contexto social, econômico ou político, que implica em maior exposição deste tipo de organização a um mercado hostil e mais competitivo.

Em relação ao controle por resultado, Gomes (2014) destaca que

O tipo de controle por resultado é amplamente utilizado por empresas de grande porte que se desenvolvem em contextos sociais complexos e extremamente competitivos. Vale-se de uma estrutura descentralizada, composta por centros de responsabilidade de características distintas em função de seus produtos e/ou serviços. (GOMES, 2014, p. 6).

Neste tipo de controle é observada a comparação de uma medida. Os gestores podem premiar as pessoas, baseados nas suas contribuições e nas metas organizacionais atingidas. A limitação vem da fragilidade do conceito de resultado, que se relaciona com a motivação e participação das pessoas no processo de definição dos mecanismos de controle que serão utilizados para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade.

Sobre o controle *ad hoc*, o autor faz a seguinte consideração:

O tipo de controle *ad hoc* é encontrado em ambientes muito dinâmicos, de alta tecnologia e com grande complexidade. É desenvolvido através de mecanismos, na sua maioria, informais que valorizam o autocontrole. Pode ser encontrado em: consultorias, empresas de publicidade e principalmente em centros de pesquisa e desenvolvimento. A Inovação e a criatividade são muito valorizadas. (GOMES, 2014, p.7).

Neste tipo de controle, a sua estrutura organizacional é bastante descentralizada e matricial. Estas organizações realizam atividades que dificultam a formalização dos procedimentos e de comportamento por não possuírem características rotineiras e os seus fatores críticos não são de caráter financeiro ou de produção fabril, mas de marketing, extremamente direcionados à inovação. Possui profissionais de nível muito elevado e de ambiente relativamente hostil.

#### 2.1.3.2 Características do Controle Gerencial quanto ao Tipo de Estrutura Organizacional

Segundo Anthony e Govindarajan (2009), uma organização funcional é o conjunto de funções em que as principais funções de produção e marketing são executadas por unidades organizacionais separadas. Quando estas são agrupadas numa unidade organizacional maior, responsável pela produção e pelas atividades de marketing de um produto, ou de uma família de produtos, o resultado é chamado de divisionalização. Quando há um misto de características funcionais e divisionais é dito que o controle é matricial.

Na organização tipo funcional, existe uma grande dependência das decisões de outras áreas, acarretando na alta interdependência das medidas de referência.

Isso faz com que a descentralização do controle tenda a ser do tipo *top-down*. Já nas estruturas divisionais esta dependência entre as diversas áreas da organização tende a se menor, reduzindo sua complexidade. Na estrutura matricial o controle deve ser desenvolvido de maneira participativa para que se obtenha o sucesso. (LUNKES, 2010).

Dentre as vantagens da descentralização, com a criação de centros de responsabilidade, estão: a) menor tempo de resposta; b) otimização do uso do tempo da administração; c) redução do tamanho dos problemas; e d) treinamento, avaliação e motivação dos gerentes locais, bem como a liberação da alta administração dos problemas do dia-a-dia.

Com isso, há o aumento da satisfação profissional, como consequência da delegação de autoridade e uma maior facilidade para avaliar os gestores. Assim, como decorrência, haverá maior liberdade de ação nas funções a eles atribuídas (JUNQUEIRA; MORAIS, 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2009).

### 2.1.3.3 Características do Controle Gerencial quanto aos Níveis Estratégicos

Lunkes (2010) e Gomes (2014) concordam ao informar a respeito dos níveis hierárquicos de controles, que podem ser classificados como estratégicos, táticos ou operacionais.

O controle estratégico consiste na verificação das relações com o ambiente, comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alterações de objetivos em função de mudanças ambientais e consequentes ameaças e oportunidades à organização, má condução do negócio, ou falsas premissas na elaboração das diretrizes estratégicas. (LUNKES, 2010, p. 48).

Assim sendo, o controle estratégico abrange o nível institucional e se refere, geralmente, aos aspectos globais da organização como um todo.

O controle tático é referente ao nível médio da pirâmide da hierarquia organizacional. Portanto ele tem a função de avaliar gestores em níveis intermediários da organização por meio de medidas qualitativas e quantitativas. (LUNKES, 2010, p. 64).

Então, ainda para este tipo de nível hierárquico de controle, Lunkes (2010) aponta os seguintes subtipos: a) controle de produção; b) controle de investimentos; c) controle de financiamento; d) controle de pessoal; e e) controle de qualidade.

O controle operacional é referente à base da pirâmide hierárquica de uma organização, já que é exercido por gerentes de médio escalão. Assim, é realizada a análise comparativa das medidas de referência relacionadas às ações e decisões operacionais.

O controle operacional, por estar na base da pirâmide hierárquica da organização, trata de assuntos mais específicos, focados em análises comparativas e de medidas de referência de curto prazo, em termos de ações e decisões operacionais.

## 2.2 CONTROLE DE RISCOS

Risco é a possibilidade de uma organização sofrer algum dano ou perda. “É a incerteza inerente aos ganhos e perdas que podem ocorrer como resultado das ações e decisões tomadas” (LUNKES, 2010, p.109).

Logo, a gestão de riscos é um enfoque voltado para as estratégias, processos, pessoas, tecnologias e conhecimento, visando a avaliar e gerir estas incertezas como forma de criação de valor.

Portanto, controle de riscos é uma parte do controle de gestão, que sofre influência direta do comportamento e da cultura dos integrantes da organização. É caracterizado como uma das tendências de controle de gestão, apresentado por Berry *et al.* (2009).

Segundo Gomes (2014), a infraestrutura de qualquer tipo de organização é composta pelas seguintes partes:

- a) Física: processos, ferramentas e estruturas;
- b) Infraestrutura: estratégias, sistemas, medidas e recompensas;

- c) Comportamento: atividades das pessoas e grupos; e
- d) Cultural: conjunto de princípios, crenças, normas, valores e lendas que definem sua maneira de agir e comportar dos componentes da organização.

Portanto, os artefatos utilizados nos sistemas de controle podem conduzir a resultados completamente diferentes dos resultados desejados, pelo fato de não serem aceitos ou devidamente compreendidos pelas pessoas que trabalham nas organizações, que podem perceber estes instrumentos como ameaças ao ambiente em que desenvolvem suas atividades.

Logo, fica evidente a vulnerabilidade das organizações, frente a riscos que podem advir de fontes internas ou externas, econômicas ou políticas, físicas ou de mudanças tecnológicas. Então, pode ser concluído que o controle de riscos envolve a identificação de riscos potenciais para a organização e modos de minimizar ou gerenciá-los.

Segundo Lunkes (2010), os riscos podem ser classificados como:

- a) Estratégico: representa a falta de capacidade da empresa em proteger-se, antecipar-se ou adaptar-se às mudanças, sejam elas econômicas, mercadológicas, tecnológicas etc. Pode ser subdividido em: operacional, financeiro, competitivo e de imagem.
- b) Operacional: são as fraudes, erros em sistemas de informações, extrapolação de autoridade dos colaboradores, desempenho insatisfatório, falhas na adoção dos critérios de subscrição;
- c) Atuarial: envolvem metodologias e/ou cálculos incorretos das tarifas de seguro, pela insuficiência de manutenção das tabelas de preço, bem como de reajustes periódico, pela inadequada constituição de reservas técnicas;
- d) Legal: consiste em inexatidão ou falhas nos documentos utilizados nas transações, descumprimento de legislação vigente, novas leis e decisões judiciais;
- e) De crédito: abrange o não recebimento de créditos concedidos;
- f) De liquidez: consiste na deficiência de fundos decorrente de dificuldades na obtenção de recursos; e

- g) De mercado: decorrente da variabilidade dos preços e produtos e das variáveis externas que afetam estes dois itens.

Neste sentido, os estudos de ameaças e oportunidades desta pesquisa são decorrentes dos riscos estratégicos, conforme identificado nas classificações dos riscos acima proposto, confirmado a partir das vantagens e desvantagens do uso do ferramental para apoio ao sistema de controle gerencial.

### 2.3 UMA BREVE VISÃO DO QUADRO ECONÔMICO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO NO BRASIL

Segundo a Associação Brasileira de Empresa de *Softwares* (ABES), a indústria brasileira de TI ocupa o 7º lugar no *ranking* mundial, com um investimento de US\$ 60 bilhões, em 2014. Se for considerado somente o setor de *software* e serviços de TI, sem exportações, o montante soma US\$ 25,2 bilhões, representando 42% do investimento total.

O estudo realizado pela ABES aponta que o Brasil está posicionado em 1º lugar no *ranking* de investimentos no setor de TI na América Latina, com 46% desse mercado que, em 2014, somou US\$ 128 bilhões. Ao considerar isoladamente o mercado de *software*, o faturamento atingiu no ano de 2014 a marca de US\$ 11,2 bilhões, sem exportações. Já o mercado de serviços registrou valor na ordem de US\$ 14 bilhões (ABES, 2015).

Neste sentido, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o setor de prestação de serviços, em geral, vem assumindo papel cada vez mais importante no desenvolvimento da economia mundial, tanto para a geração de renda e emprego, como para contribuir para a movimentação econômica dos países (IBGE, 2015).

Apesar de o país estar enfrentando uma crise econômica e, conseqüentemente, vir sofrendo uma desaceleração econômica, o setor de serviços contribuiu para que o impacto no Produto Interno Bruto (PIB) nacional fosse minimizado, pois, de acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

(IPEA), no primeiro trimestre, este setor apresentou um crescimento com uma variação de 0,7% do PIB nacional em 2015 (IPEA, 2015a). Porém, no final do ano, não pôde suportar as pressões da inflação, do câmbio e das incertezas fiscais, fazendo que o seu desempenho fosse fraco, apresentando uma queda de 1% na passagem do segundo para o terceiro trimestre. Isto representa um recorde negativo na série histórica (IPEA, 2015b).

Segundo o IBGE (2015), só o segmento de prestação de serviços de Informação, corresponde a 2,75% do PIB Nacional. Este indicador, no ano de 2015, vem apresentando queda e fechou o terceiro trimestre em -1,5%, conforme a Figura 4 a seguir.



Figura 4: Variação do trimestre do PIB de serviços e subsectores  
Fonte: IBGE

Apesar disso, esta parcela de atividades fechou o acumulado no ano com crescimento de 0,6%, como se pode observarna Figura 5, a seguir.

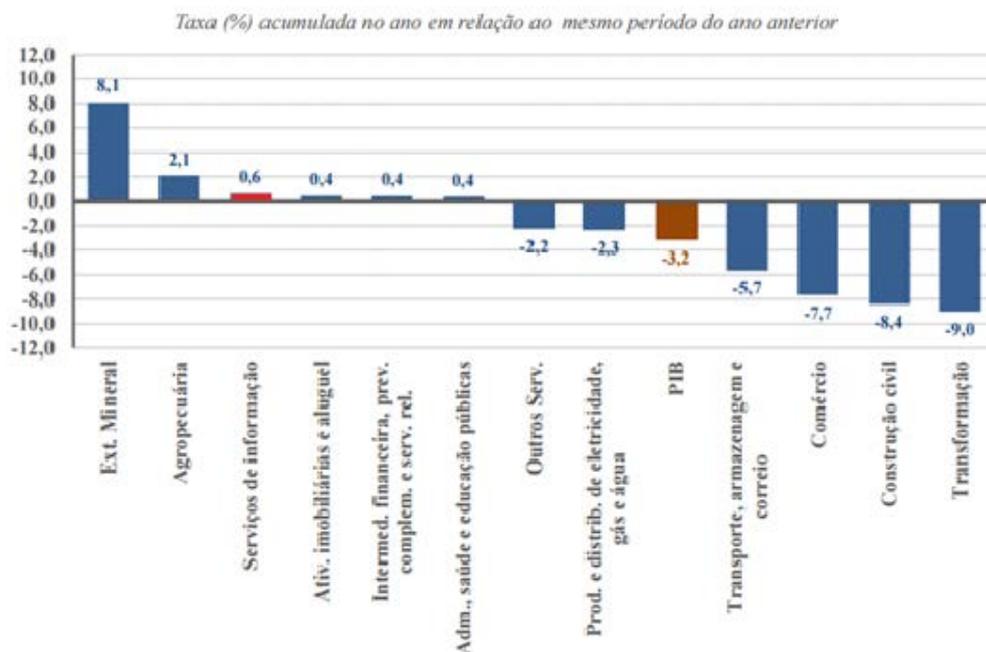


Figura 5: PIB Serviços e subsetores acumulado 1 ano  
Fonte: IBGE

Existem diversos tipos de prestação de serviços em Tecnologia da Informação. Os mais conhecidos são: a) desenvolvimento de *softwares* específicos para um cliente; b) *outsourcing* (alocação de mão de obra dentro da empresa); c) locação de infraestrutura; d) exportação de *software*; e e) consultorias diversas.

As empresas que prestam estes tipos de serviços voltados para a área de tecnologia da informação são objetos deste estudo.

## 2.4 INTERNACIONALIZAÇÃO

Sob a perspectiva do controle organizacional, Berry *et al* (1995) afirmam que o controle diz respeito a todos, quer ser trate de um gerente na direção de um departamento, do presidente de uma multinacional tentando controlar suas empresas, ou apenas de um indivíduo afetado 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 o intuito de direcioná-las aos objetivos traçados pela alta administração (RODRIGUES; GOMES, 2006, p. 79).

Neste sentido, é possível observar que o controle da organização se refere ao desenho de instrumentos e ao exercício de ações que estejam voltadas para a

influência comportamental das pessoas que fazem parte da organização, na intenção de focá-las nos objetivos delineados pela alta administração da organização. Portanto, a organização definirá a adoção deste ou daquele sistema de controle gerencial, que esteja adequado ao contexto social, dimensão da organização, relacionamento, grau de descentralização, formalização das atividades, grau de dinamismo do mercado e concorrência. Neste sentido, seguem alguns tópicos que necessitam de breve explanação, no que tange controle gerencial em ambientes internacionalizados.

#### **2.4.1 Decisão Empresarial de Internacionalizar**

Os autores Gomes (2014), Lunkes (2010), Lucca (2013), Nilsson, Olve e Parment, (2011) concordam que esta decisão ocorrer devido a dois fenômenos muito importantes, que vem acontecendo desde o fim do século passado: o avanço da TI e a globalização. Então, o que rege o processo de internacionalização numa empresa?

Nesta subseção são abordados alguns conceitos que fundamentam a necessidade de empresas se internacionalizarem, tais como: a) mecanismos e motivações empregados para que se internacionalizem; b) classificações das empresas que se internacionalizam; c) premissas teóricas para as abordagens econômica, comportamental e estratégica da internacionalização; e d) dificuldades encontradas.

##### **2.4.1.1 Mecanismo e Motivação**

Para que as empresas consigam sobreviver em um mercado cada vez mais turbulento e complexo, elas precisam desenvolver novas estratégias de produção e isto pode resultar em novas formas de Controle Gerencial. (DENBERG; GOMES, 2013, p.17).

Para estes autores, os principais mecanismos para que a empresa entre no mercado externo são: a) proximidade cultural; b) proximidade geográfica; e c) grandes oportunidades.

Segundo Denberg e Gomes (2013), as motivações que podem levar uma empresa a se tornar internacionalizada são as seguintes:

- a) estratégia de autodefesa – contra-ataque à concorrência invasora do seu país, instalando-se no país de origem da concorrente;
- b) busca por economias de escala;
- c) diversificação de mercados;
- d) para evitar a perda de clientes que se internacionalizaram, a empresa resolve acompanhá-los neste processo como mecanismo de expansão e como forma de manter sua participação nestas empresas; e
- e) oportunidade de mercado.

#### 2.4.1.2 Classificação das Empresas

Segundo Denberg e Gomes (2013), a literatura se refere à seguinte classificação das empresas internacionalizadas:

- a) Empresa exportadora – fase inicial do processo de internacionalização. Nesta fase a empresa centraliza suas atividades num único país;
- b) Empresa multinacional – nesta fase a empresa pretende explorar as vantagens competitivas importantes domesticamente, diversificando atividades em outros países, com o objetivo de reprodução quase exata da empresa matriz em cada uma das suas unidades no exterior, criando forte presença local através da sensibilidade e receptibilidade às diferenças regionais;
- c) Empresa global – A empresa busca adquirir vantagem competitiva em termos de custos e receitas, através de operações centralizadas em

escala global, por meio de estratégias coordenadas, com suas atividades críticas concentradas em poucos países;e

- d) Empresa transnacional – É uma empresa que combina adequadamente as maximizações da eficiência econômica e da capacidade de resposta a mercados locais e uma flexibilidade para transmitir as experiências que surgem em alguns países para toda a organização.

A forma como uma empresa se internacionaliza pode refletir diretamente em seu sistema de controle. Elas devem ser gerenciadas de modo bem diferente de empresas nacionais e, provavelmente, ter os seus sistemas de controle gerencial adaptado por forças do mercado externo em que atuam (GOMES, 2014).

#### 2.4.1.3 Premissas Teóricas para Compreensão da Internacionalização

A partir das definições citadas, é necessário saber como acontece o processo de internacionalização, baseado na literatura que versa sobre o tema, pode ser compreendido partindo das seguintes premissas teóricas de três correntes: a) econômica; b) comportamental; e c) estratégica.

##### 2.4.1.3.1 Abordagem Econômica

Esta corrente de pensamento do processo de internacionalização das empresas é pautada no conceito de custo de transação, em que as duas principais teorias de internacionalização oriundas do foco econômico são: a) a teoria da internalização e b) o paradigma eclético da produção internacional de Dunning (2001).

- a) Teoria da Internalização – Estuda a internacionalização sob a dúvida de dever ou não, internalizar as atividades da empresa. Segundo Denberg e Gomes (2013, p. 14), “muitos estudiosos sugerem que o investimento direto no exterior deve acontecer quando os benefícios da internalização superam os custos”. Com isso, as empresas internalizariam suas atividades no exterior.

A teoria da internalização da empresa multinacional está baseada na natureza de Coesão da empresa em que os mercados imperfeitos podem ser internalizados em operações internas não mercantis de uma empresa. Essa abordagem leva a uma discussão em relação aos limites de uma empresa, que são definidos na margem, onde os benefícios da internalização dos mercados são compensados pelos custos. Além disso, as empresas procuram o local de menor custo para cada atividade, considerando as ligações relevantes e não tendo um papel relevante para a Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em relação à rentabilidade e crescimento da empresa. “As empresas têm alternativas: produzir em seu país de origem para a exportação, ou expandir suas fronteiras, investindo em produção no exterior”(CONCER; TUROLLA, 2013, p. 296, tradução nossa).

Isto é fato registrado, quando empresas que não fazem parte do setor de TI, mas que utilizam *softwares* para realizar as suas atividades fim, contratam empresas desenvolvedoras de *software* localizadas nos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento (BERBEL; ROCHA, 2008).

- b) Paradigma eclético da produção internacional - O paradigma eclético da produção internacional é o modelo conceitual para internacionalização. Este modelo tenta explicar a grandeza, forma e padrão da produção internacional, partindo de conceitos de custo de transação, com base em três vantagens a seguir: a) vantagens específicas da propriedade das firmas relativas à produção no exterior; b) propensão a internalizar mercados; e c) atratividade da localização da produção no exterior. Dunning (2001) entende que há a necessidade de unir as teorias econômica e comportamental para o

melhor entendimento da empresa multinacional, focado nas avaliações dos padrões dos sistemas destes comportamentos.

A teoria de negócios internacionais tem seu início na década de 1960, quando foi previsto que o comércio internacional só ocorreria em situações que as diferenças de dotação relativa dos fatores prevalecessem.

Como a teoria do comércio avançou, tornou-se lógico supor que o capital fluiria de baixo retorno para locais de alto retorno, incentivando o investimento direto pelas nações desenvolvidas em países menos desenvolvidos. No entanto, apenas os fluxos de carteira realmente mostraram esse padrão; a teoria não corresponde com os fatos reais de investimento diretos estrangeiros. Na época, os fluxos de investimentos maciços e aparentemente improváveis foram vistos entre os Estados Unidos e o Reino Unido. (CONCER; TUROLLA, 2013, p. 296, tradução nossa).

O paradigma eclético de produção internacional surgiu a partir da constatação de que as filiais americanas no Reino Unido são mais produtivas que empresas semelhantes nos EUA, embora a produtividade industrial dos Estados Unidos fosse muito maior do que a do Reino Unido (DUNNING, 2001).

O paradigma de Dunning é baseado em três componentes: propriedade (O), localização (L) e internalização (I). Portanto, ele pode ser chamado "OLI". A componente propriedade está relacionada à disponibilidade específica da empresa de recursos e está relacionada com a exibição da Visão Baseada em Recursos (VBR) da organização, que foi proposto por Penrose, que viu a empresa como "um conjunto de recursos produtivos". Mais adiante, na abordagem estratégica, a VBR será vista de maneira mais ampla.

#### 2.4.1.3.2 Abordagem Comportamental da Internacionalização

Também conhecido como *Internationalization-Model(I-M)*, este modelo foi desenvolvido pela universidade de *Uppsala*, na década de 1970, na Suécia, e surgiu a partir dos estudos de processos de internacionalização das empresas suecas.

Fundamentado na abordagem comportamental, este modelo se destaca pela utilização da teoria das redes.

A teoria de rede fornece um conjunto de técnicas de análise de gráficos. Nela, os complexos sistemas fornecem técnicas para análise de estrutura em um sistema de agentes que se interagem, representado como uma rede. (ARROW *et al.*, 2004).

Levando em consideração estudos sobre o modelo I-M, pode ser considerado que:

O modelo I-M trata de analisar o desenvolvimento das atividades de exportação como um desenvolvimento das exportações através da 'curva de aprendizagem' que apareceu na América do Norte no final de 1970 e início de 1980 (SHIRANI; NAJMI, 2009, p. 36, tradução nossa).

Neste sentido, é importante considerar que a maioria das investigações do modelo I-M é restrita à pequenas e médias empresas (PMEs).

Neste modelo, as empresas são classificadas em diferentes estágios devido a um pequeno número de características de envolvimento internacional, de acordo com seu processo crítico de classificação.

Segundo a universidade de *Uppsala*, a internacionalização é um processo contínuo e incremental das condições variáveis das empresas e do seu ambiente.

Denberg e Gomes (2013) e Shiranie Najmi(2009) concordam que este modelo apresenta os seguintes estágios:

- a) Estágio I – não há regularidade nas atividades exportadoras;
- b) Estágio II – exportação realizada por representantes independentes;
- c) Estágio III – estabelecimento de uma filial ou subsidiária para a comercialização no exterior;e
- d) Estágio IV – utilização de unidades operacionais no exterior.

#### *2.4.1.3.3 Abordagem Estratégica Utilizando o Modelo de Visão Baseada em Recursos*

Nos últimos vinte anos, a abordagem de recursos vem ganhado aceitação no mercado, a ponto da Teoria Baseada em Recursos passar a ser uma das mais empregadas no campo da gestão, no objetivo de compreender a

relação entre recursos, desempenho e vantagem competitiva com eficácia. (MAÇADA; OLIVEIRA; OLIVEIRA, 2015, p. 173).

O modelo VBR (Visão Baseada em Recursos) analisa as estratégias das firmas através dos recursos organizacionais. Na VBR os recursos são distribuídos de forma heterogênea entre as firmas de determinadas indústrias, como resultado das diferentes trajetórias vivenciadas pelas firmas. Sendo estes recursos de difícil replicação, cria-se o potencial para o estabelecimento de vantagens competitivas que podem originar um melhor desempenho e sustentabilidade, até que os concorrentes obtenham o conjunto de recursos equivalentes. Na VBR os recursos e competências são considerados como sendo ativos: as capacidades, os processos organizacionais, os atributos da firma, a informação, o conhecimento, entre outros fatores controlados pela firma e que permitem elaborar e implantar estratégias que favoreçam a melhoria de sua eficiência e eficácia (BARNEY, 1991).

A VBR concentra sua atenção nos recursos internos ou pontos fortes dentro de uma organização para gerir a incerteza, em vez de capitalizar sobre as oportunidades apresentadas pelas mudanças do ambiente externo. Abordar estas oportunidades depende tanto do âmbito de investir em obras de beneficiamento e recursos livres para apoiar a aprendizagem, bem como a inovação dos pontos fortes da organização, que têm valor estratégico. Inclui o conhecimento de aprender sobre a melhoria do trabalho localizado dentro da organização. A atenção para o ambiente interno da organização pode se dar através das teorias de capacidade dinâmica, tais como, detecção, apreensão e respostas às oportunidades e capacidade de absorção, incluindo a exploração externa e interna para exploração de fatores ambientais.

A VBR se concentra em recursos que têm valor, raridade, difíceis de imitar, e não são substituíveis (VRIN – *Valuable, Rare, inimitable, non-substitutable*) e explicam a vantagem competitiva de uma organização em relação a outras. (BURTON; RYCROFT-MALONE, 2014).

Segundo Barney (1991), os recursos são valiosos quando permitem que uma empresa conceba ou que implemente estratégias que melhorem sua eficiência e eficácia. São raros quando, por definição, são valiosos e possuem um grande número de concorrentes ou concorrentes potenciais que não podem obter das

empresas fontes de vantagem competitiva. São Inimitáveis, ou seja, difíceis de imitar e não substituíveis quando produto atende à demanda de maneira eficaz eficiente, com um grau de aceitação muito alto. Substituir tal produto deve ser feito por quebra de paradigma, de conceito ou de defasagem tecnológica.

A VBR explica como as empresas conseguem obter vantagem competitiva sustentável por meio da análise de seus recursos internos para corrigir os seus pontos fracos e desenvolver seu potencial. A existência de ativos está relacionada à capacidade de uma empresa para expandir e se diferenciar de seus concorrentes. Entre os ativos tangíveis são economias de escala ou de patentes, enquanto os ativos intangíveis incluem marca de uma empresa e reputação. (CONCER; TUROLLA, 2013, p. 296, tradução nossa).

Baseado neste modelo surge a dúvida de quais atividades devem ser ou não, internalizadas, a fim de manter a competitividade da empresa.

#### 2.4.1.4 Dificuldades

Temos a política de preços de transferência e as taxas de câmbio como os principais problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial, utilizados em atividades no exterior. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2009, p. 274).

É muito importante levar em consideração as diferenças culturais entre os países, pois elas podem influenciar na maneira que a informação é gerada e utilizada pelo sistema. Isso porque, pessoas têm diferentes origens, culturas, hábitos, preferências e reações, o que mostra o aspecto comportamental do controle (GOMES, 2014).

No caso de uma empresa que esteja vivenciando uma transição de postura multinacional ou global para o modo transnacional de administração, é requerida adoção de instrumentos de controle bastante inovadores, atendendo os pré-requisitos: a) Legitimar a diversidade; b) Administrar a complexidade; e c) Criar comprometimento. (DENBERG; GOMES, 2013, p. 19).

Outro grande problema é a distorção de informações que, geralmente, ocorre entre a gerência central e o pessoal de negócios nas filiais no exterior. Estes, em regra, conhecem melhor as particularidades do seu *habitat*. Isto, portanto, pode limitar as ações para controle em função da dificuldade da administração central em definir o que é adequado ou não, para utilização nas filiais.

Outros pontos a serem considerados são: adaptação aos fusos horários, aos idiomas, a variação cambial e o regime de tributação.

A flexibilidade e a capacidade de adaptação, obrigatoriamente incluídas nos processos de controle, são como alertas entre as más e as boas gestões. Mais do que modismos propagados de países de economias estáveis, de fácil repetição e utilização, independente do ambiente, seja de negócios ou acadêmicos, para países em desenvolvimento, é percebida a importância e experiência na tomada de decisão em ambientes confusos e constantemente turbulentos, como os conhecimentos necessários para lidar com a crescente competitividade atual. Este é o grande desafio da internacionalização. (GOMES, 1997, p. 35).

## 2.5 FERRAMENTAL DO CONTROLE GERENCIAL

Para Venkatraman (1994), o processo de negócio está inscrito a um conjunto de princípios de organização que responderam à Revolução Industrial. Alguns conceitos organizacionais, tais como, a centralização contra descentralização, controle de amplitude, contra linha-equipe, especialização funcional, equilíbrio autoridade-responsabilidade e mecanismos administrativos para coordenação e controle são derivados dos princípios gerais. Embora esses conceitos ainda sejam válidos, a funcionalidade de TI pode redesenhar os processos de negócio, significativamente, depois de alguns destes princípios.

Durante o processo de redesenho de processo ou uma investigação sobre o processo, surgem os artefatos, ou ferramentas, de controle gerencial e conseqüentemente, as ferramentas tecnológicas para suportarem o Sistema de Controle Gerencial.

### 2.5.1 Artefatos do Controle Gerencial

Durante muitos anos, a contabilidade gerencial foi confundida com controle gerencial. Isto terminou quando o *Institute of Management Accounting* (IMA) definiu contabilidade gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração,

acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pelas gerências das organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos recursos (BARROS *et. al.*, 2013). Ou seja, a contabilidade gerencial é um suporte para o controle gerencial.

Com isso, muitos estudiosos começaram a entrar no mérito do controle gerencial levando em conta, não só dados financeiros, mas, também, os não financeiros. Surgem os modelos de avaliação de desempenho.

Em auxílio à universalização da linguagem contábil, criou-se o *International Financial Reporting Standard* (IFRS), representando as normas contábeis aceitas internacionalmente e que, por força de Lei, devem ser utilizadas nas empresas que operam no Brasil.

A lei que obriga a sua utilização é a 11.638/2007 (BRASIL, 2007), com a regulamentação e fiscalização realizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da norma 457/2007 (CVM, 2007).

Segundo Lunkes (2010), dentro do sistema de controle Interativo de Simons, criado em 1995, existe o controle de objetivos que tem com divisões: a) controles financeiros e de liquidez, utilizando como métrica o grau de solvência; b) controles de resultado, utilizando como métrica o retorno sobre o investimento (ROI) e o valor econômico agregado (EVA); c) controle de produtos e serviços, usando como métrica a comparação de medidas de referência relacionadas à criação de produtos, serviços e processos que vão ao encontro das necessidades dos clientes; d) controles potenciais, que tem como métrica, as medidas relacionadas ao cliente; e) controles sociais; ef) controles ambientais, utilizando como métrica, análise comparativa de objetivos relacionados ao meio externo à organização.

No *controle gerencial*, os ativos intangíveis devem ser considerados tão importantes quanto os ativos tangíveis, por permitirem: i) desenvolver relacionamentos que conservem a fidelidade e permitam a expansão de clientes; ii) possibilitar o lançamento de novos produtos, de acordo com a expectativa dos clientes-alvo; iii) produzir bens e serviços de alta qualidade a preços baixos e com ciclos produção mais curtos; iv) permitir motivar e mobilizar as habilidades dos funcionários para a melhoria contínua dos processos, e; v) valorizar a informação e conhecimento através do uso efetivo da tecnologia da informação e sistemas (LUCCA, 2013, p. 40).

Alguns exemplos de artefatos ou ferramentas de controle que podem ser utilizados pelo Controle Estratégico são: *Balanced Scorecard (BSC)*, orçamento, Valor Econômico Agregado (EVA), entre outras.

Segundo Lucca (2013), com o surgimento da Tecnologia da Informação para apoiar os negócios empresariais, foram definidas algumas características, conforme os itens a seguir:

- a) Processos interfuncionais: processos de negócios interligados, que abrangem todas as funções tradicionais, combinam os benefícios da especialização funcional com agilidade, eficiência e qualidade da integração dos processos;
- b) Integração entre clientes e fornecedores: a TI permite que as empresas de hoje integrem os seus diversos processos de modo que as operações sejam compartilhadas pelos sistemas dos clientes;
- c) Mercado segmentado: forte tendência à redução de produtos e serviços padronizados, com substituição pelos customizados, sem o comprometimento dos preços.
- d) Globalização do mercado: as diferenças internacionais deixaram de ser obstáculos à concorrência entre empresas. Busca constante pela combinação da eficiência e a agressividade competitiva do mercado global com as necessidades dos clientes locais;
- e) Rápida inovação tecnológica: o constante aparecimento de novos produtos faz com que as empresas que competem em setores de rápida inovação tecnológica criem mecanismos de previsão das necessidades futuras dos clientes, buscando produtos e serviços inovadores e incorporando rapidamente novas tecnologias;
- f) Exploração do conhecimento do funcionário: nesse contexto, os funcionários devem agregar valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer (capital humano – base de conhecimento).

A seguir, são apresentados alguns artefatos que podem auxiliar o processo de controle *gerencial* nas organizações.

### 2.5.1.1 Orçamento

Para um bom entendimento preliminar sobre o contexto do planejamento e controle orçamentário empresarial, é necessário destacar as principais decisões pertinentes à área financeira. Um gestor financeiro, além de reconhecer sua principal meta de maximizar o valor do empreendimento, por consequência, maximiza valor para os *stakeholders*, deve entender as decisões a serem tomadas e suas extensões na empresa. Portanto, as decisões são classificadas em: a) de investimentos; b) de financiamento; e c) de distribuição de lucros. (CORREIA NETO, 2011, p. 2).

Portanto, para Correia Neto (2011) e Cavalcanti (2013), o orçamento é considerado uma eficiente ferramenta de planejamento e controle organizacional de gastos e resultados. Pois é utilizado pela gestão como meio de coordenação e de comunicação das prioridades estratégicas em conjunto com os sistemas de recompensa, que, frequentemente, são utilizados para facilitar a adesão dos gestores de níveis hierárquicos inferiores às prioridades estratégicas da empresa.

O orçamento, usualmente pode ser: a) de receitas; b) de custos; e; c) de investimentos. Com a periodicidade que a empresa se sentir mais confortável em apurar, podendo ser mensal, semestral, anual, plurianual e etc.

Como benefícios esperados com a implantação do orçamento, são citados: a) maior conhecimento sobre a dinâmica operacional da empresa; b) elaboração mais realista da previsão dos resultados com a antecipação de situações de excesso ou falta de recursos financeiros; c) comunicação mais adequada de resultado aos gestores dos departamentos e demais *stakeholders*; d) antecipação de oportunidades e problemas que possam, futuramente, impactar nos resultados da empresa; e e) avaliação dos resultados alcançados pelos diversos departamentos.

O orçamento busca equilibrar os interesses dos proprietários da organização com os dos gestores. Essa visão estimula a adoção das práticas orçamentárias como medidas de desempenho, metas e recompensas baseada no orçamento.

Como limitações do orçamento, são apresentados: a) custos altos de implantação e execução; b) planejamentos baseados em estimativas, logo há incertezas em relação aos resultados previstos; c) constante revisão do planejamento, exigindo bastante esforço por parte dos gestores e dos setores

participantes; d) maturidade durante a execução para a sua completa implantação; ee) resistência dos colaboradores na participação do processo.

A resistência dos colaboradores na participação do processo orçamentário pode ocorrer por conta de: a) resistência à mudanças; b) falta de compreensão plena dos objetivos e do funcionamento de um orçamento empresarial; c) preocupação com a possível pressão por resultados, e d) discordância quanto a necessidade de implantação do orçamento.

Segundo Welsh (1983), as expressões “orçamentos globais”, “orçamentos para fins administrativos” e “controle orçamentário” descrevem o mesmo conceito básico. Envolvem a preparação de: a) objetivos globais e de longo prazo na empresa; b) um plano de resultados à longo prazo, desenvolvido em termos gerais; c) um plano de resultados à curto prazo detalhado de acordo com os diferentes níveis relevantes de responsabilidade; e d) um sistema de relatórios periódicos de desempenho, também voltado para os vários níveis de responsabilidade.

#### 2.5.1.2 Custo Padrão

É uma técnica de custeamento baseada na prefixação do volume físico de participação os componentes da produção, concomitante à prefixação do valor monetário atribuído à unidade de cada componente. (CHEVITARESE, 1988, p. 103).

O Custo Padrão é utilizado por várias empresas para avaliação de sua produção e estoques, pois permite melhor instrumentação para fins gerenciais. Nessa linha de pesquisa, Barros, Madeira e Portugal (2013) descrevem que este método de custeio é extremamente controlado, a título de unidade, especificado geralmente através de estudos de engenharia.

São custos que devem ser metricamente calculados, suas variações devem ser constantemente analisadas e os padrões estabelecidos devem ser revistos periodicamente. Isto porque, ele se mostra mais eficiente no longo prazo e deve refletir a realidade da empresa.

A literatura divide o custo padrão em ideal e corrente. O Custo Padrão ideal é aquele obtido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão de obra viável, a 100% da capacidade da empresa. Já o Custo Padrão corrente

é caracterizado como padrões alcançáveis, onde se leva em consideração todos os eventuais problemas que poderiam ocorrer no processo de produção.

Do ponto de vista orçamentário, o Custo Padrão pode funcionar como medida financeira de desempenho. Com o estabelecimento de metas possíveis de serem alcançadas e metricamente calculadas, pode servir de motivação para o bom desempenho de gerentes e colaboradores, através do sistema de recompensa pelo alcance de índices de qualidade na cadeia de valor, como por exemplo, o alcance de metas na qualidade do atendimento aos clientes (CHEVITARESE, 1988).

Já como medida não financeira, o Custo Padrão remete à gestão estratégica de custos, onde a análise da cadeia de valor e o conceito de valor agregado são amplamente recomendados.

No entanto, segundo Barros, Madeira e Portugal (2013), o Custo Padrão apresenta alguns problemas a seguir:

- a) Os elementos de custo são apurados por predefinições e a avaliação dos estoques é feita pelo custo real;
- b) Metas incoerentes costumam ter efeito contrário, gerando descrédito sobre a eficácia da utilização do padrão;
- c) Para os críticos do Custo Padrão, o sistema de padrões não se ajusta às informações demandadas pela gestão estratégica desenvolvida pelas empresas em resposta a um mercado em que a concorrência é muito agressiva;
- d) O Custo Padrão é um sistema de controle deficiente e certas empresas não sabem programá-lo e usá-lo a seu favor, gerando: a) falta de credibilidade por parte dos gerentes que não veem ligação entre o que ocorre no chão de fábrica e os relatórios de desempenho padrão; b) difícil solução dos problemas resultante da análise das variações; c) maior gravidade de problemas quando os padrões são estabelecidos em cima do volume de produção e não levam em consideração outros fatores de produção; d) maximização de variações isoladas, que podem levar a atividades contraproducentes; e) o ambiente dinâmico nos quais as empresas estão inseridas torna o processo de atualização dos padrões difícil e caro, tornando-o, assim, um sistema obsoleto; e f)

o custo padrão era visto como norma, o que não facilitava o processo de melhoria contínua; e

- e) Concentração na eficiência interna, limitando o reconhecimento e interpretação dos efeitos externos nos negócios da empresa, prejudicando a utilização da informação de custos como formador de ações estratégicas pela empresa.

Para Chevitaese (1988), a grande vantagem da utilização do custo padrão é que ele possibilita a identificação rápida e segura dos fatores favoráveis ou desfavoráveis que possam surgir durante a gestão, oferecendo ao administrador a oportunidade para decisões oportunas e proveitosas. Já para Boff, Fontana e Souza (2010, p.2), o Custo Padrão “é uma prática tradicional defasada e sem utilidade, dada a nova dimensão operacional de mercado”.

#### 2.5.1.3 Custeio Baseado na Atividade (custo ABC)

O custo ABC, é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Pode ser também aplicado aos custos diretos, e é recomendável que seja, mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. É uma poderosa ferramenta a ser utilizada no controle de gestão de custos. (MARTINS, 1996, p.93).

Para Aida (2009), a utilização do custo ABC permite a obtenção dos seguintes benefícios: a) preparação dos relatórios de lucratividade por produtos e clientes sob a perspectiva da totalidade do ciclo de vida do produto; b) realçar oportunidades e influenciar os custos ambientais potenciais, tais como, a reciclagem e a disposição de lixo tóxico, durante as fases de concepção do desenvolvimento de produtos; c) realçar a quantidade e os custos de atividades que impliquem em ineficiências operacionais; e d) proporcionar informação aos comitês de concepção de produtos, permitindo que compreendam as consequências de suas decisões nos custos de produção e pós-produção.

A gestão baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas. Utiliza o custeio baseado em atividades e caracteriza-se por decisões estratégicas.

Segundo Martins (1996), estas decisões podem ser: a) alteração do *mix* de produtos; b) alterações no processo de formação de preço; c) alterações nos processos; d) redesenho de produtos; e) eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor; f) eliminação de desperdícios; e g) elaboração de orçamentos com base em atividades etc.

Para o bom uso do custeio ABC na empresa, o gestor deve conhecer o planejamento estratégico, o papel da contabilidade de custos etoda a cadeia de valor do negócio. Além disso, deve conhecer e acompanhar as atividades envolvidas no negócio, acompanhar os gastos e executar análises que vão além dos limites da empresa.

#### 2.5.1.4 Retorno sobre o Investimento (ROI)

O ROI permite a avaliação do desempenho pelos valores de investimento líquido, deve-se, inicialmente, deduzir do ativo circulante os passivos tidos como não onerosos – passivos de funcionamento que não provocam encargos financeiros. (ASSAF NETO; LIMA, 2010, p. 144).

Enquanto os ativos incorporam todos os bens e direitos mantidos por uma empresa, o investimento equivale aos recursos deliberadamente levantados pela empresa e aplicados em seus negócios. Com a utilização do ROI, a organização pode avaliar suas diferentes linhas de produtos e verificar onde o capital está sendo mais eficientemente empregado, além de poder fazer uma aplicação balanceada do capital para alcançar um retorno global maior. Permitindo identificar fatores que, por ventura, possam influenciar no resultado.

A fórmula de cálculo do ROI é a seguinte:

$$\text{ROI} = \text{Lucro Operacional Líquido após IR} / \text{Investimento.}$$

$$\text{Onde Investimento} = \text{Passivo Oneroso} + \text{Patrimônio Líquido.}$$

Cláudio e Wernke (2003) elencam alguns benefícios e limitações relacionados ao emprego o ROI pelas empresas. São eles: a) determinar a eficiência global da administração quanto à obtenção de lucros com seus ativos disponíveis; b) sua utilidade ocorre porque os seus cálculos reúnem as receitas, despesas e ativos investidos, todos controláveis pelos gerentes de cada divisão da empresa; c)

evidencia o retorno propiciado pelas decisões de investimentos possibilitando a avaliação da atratividade econômica do investimento; e d) serve de parâmetro para avaliação de desempenho da empresa em relação a períodos anteriores, em relação ao mercado concorrente e como sinalizador em relação ao custo de capital de terceiros.

Estes autores também citam algumas desvantagens do uso do ROI para a gestão estratégica. São elas: o ROI traz consigo limitações oriundas dos padrões contábeis aceitos e sofre a influência da idade dos ativos, que são ou foram influenciados pelo efeito inflacionário, que são ignorados, podendo apresentar indicadores mais favoráveis.

#### 2.5.1.5 Valor Econômico Agregado (EVA)

O EVA é uma medida de criação de valor identificada no desempenho operacional da própria empresa, conforme retratado pelos relatórios financeiros. Indica se a empresa está sendo capaz de cobrir todos os seus custos e despesas, inclusive o custo de capital próprio, e assim, gerar riqueza para os acionistas. (ASSAF NETO; LIMA, 2010, p. 148).

O EVA é uma das medidas de referência utilizadas na avaliação e controle do centro de investimento. Em suma, o EVA mede o lucro operacional, que deve ser maior que o custo de capital.

Deve-se observar que todo negócio deve produzir um lucro que cubra, pelo menos, o seu custo de oportunidade dos seus investimentos. Se o resultado for inferior a esse custo, a empresa está incorrendo em um prejuízo econômico, ou seja, está destruindo valor. Senão, está agregando valor (ASSAF NETO; LIMA, 2010).

A fórmula para o cálculo do EVA é a seguinte:

$$\text{EVA} = \text{Resultado Operacional Líquido} - (\text{CTC} \times \text{Investimentos}).$$

$$\text{Onde: } \text{CTC} = (K_e \times \text{PL}) + (K_f \times \text{PCT}).$$

Cláudio e Wernke(2003) apontam algumas vantagens do seu uso. Assim, seguem as vantagens: a) capacidade de conscientizar, rapidamente, o gestor sobre as expectativas do investidor em relação à sua atuação; b) é de simples

compreensão; c) possibilita identificar produtos ou linhas de produtos que não estão contribuindo para o retorno da empresa, dado o investimento feito neles; destimula os funcionários a agirem como donos, pois considera os interesses dos acionistas e da administração de forma semelhante; e) partilha das iniciativas de melhoria das operações; f) permite avaliar estratégias operacionais adotadas, considerando os recursos financeiros requeridos pelas mesmas; g) compartilha das expectativas dos investidores, pois as melhorias objetivadas pelo EVA os beneficiam diretamente; e h) pode ser um parâmetro acessível aos diversos níveis da organização, podendo servir, paralelamente, como medida de desempenho, apoio à decisão, compensação (remuneração) e comunicação.

As desvantagens apontadas pelos autores são: a) limitação do modelo em se ajustar a inadequação dos resultados contábeis de modo global, ao invés de tratar as informações à medida que ocorrem os eventos; e b) a base de resultados globais da empresa impede a identificação da contribuição gerada por área.

#### 2.5.1.6 *Balanced Scorecard* (BSC)

O BSC talvez seja, na prática, o instrumento mais utilizado pelas organizações na implementação do planejamento estratégico. Por conta disto, ele passa a ser peça fundamental no controle estratégico. (LUNKES, 2010, p. 58).

Para Kaplan e Norton (2004), o surgimento da TI para apoiar os negócios empresariais gerou um novo ambiente operacional definido pelas seguintes características:

- a) Processos interfuncionais (gestão operacional): processos de negócios interligados, abrangendo todas as funções tradicionais, combinando os benefícios da especialização funcional com agilidade, eficiência e qualidade da integração dos processos;
- b) Integração clientes X fornecedores (gestão de clientes e fornecedores);
- c) Mercado segmentado: tendência à redução de produtos e serviços padronizados;
- d) Globalização do mercado;

- e) Rapidez da inovação tecnológica (processo de inovação);e
- f) Exploração do conhecimento dos funcionários.

Segundo Nilsson; Olve; Parment (2011), o BSC é uma ferramenta para tornar o controle gerencial mais estrategicamente orientado. As quatro camadas do mapa estratégico representam as perspectivas que Kaplan e Norton (2004) escolheram para o BSC. São elas: a) perspectiva financeira;b) perspectiva dos clientes;c) perspectiva dos processos; e d4) perspectiva de renovação e desenvolvimento.

Para se desenhar a estratégia que a empresa irá adotar é necessário ter conhecimento dos fatores que podem afetar o setor e que devem estar presentes no BSC. Neste sentido é necessária a compreensão da matriz SWOT.

A matriz SWOT tem a denominação a partir das iniciais das palavras forças, fraquezas, oportunidades e ameaças em inglês. E é uma das mais importantes ferramentas de diagnóstico estratégico. Logo, o sucesso do processo de gestão estratégica balanceada está alinhado com o entendimento dos fatores estratégicos que precisam ser impulsionados, minimizados, aproveitados ou neutralizados (LUCCA, 2013).

Segundo Kaplan e Norton (2004), a adoção do BSC, pela organização, tem as seguintes vantagens identificadas: a) possibilidade de acompanhamento e sustentação da estratégia empresarial; eb) permite a comunicação da estratégia adotada em todos os níveis da empresa.

Já as desvantagens identificadas são: a) difícil processo de inserção de dados no sistema, quando a empresa não tem um sistema integrado; e b) possível falta de senso comum entre os gestores a respeito do conceito de BSC, durante a sua implementação (visão, missão, valores etc.).

#### 2.5.1.7 Governança Corporativa (GC)

Um bom sistema de governança ajuda a fortalecer as empresas, reforçando competências para enfrentar novas complexidades, ampliando as bases estratégicas da criação de valor, e é fator de harmonização de interesses ao contribuir para que os resultados corporativos se tornem menos voláteis,

aumentando a confiança dos investidores, fortalecendo o mercado de capitais e sendo fator coadjuvante do crescimento econômico.(ANDRADE; ROSSETTI, 2012, p. 18).

A Governança Corporativa (GC) é um dos processos fundamentais para o desenvolvimento seguro das companhias. Ela, por si só, não evitará as tentativas internas da organização em prejudicar os *stakeholders*, até porque estes eventos também são fatores externos às corporações. Porém, uma boa governança torna os negócios mais seguros e menos expostos a riscos externos ou de gestão.

São mecanismos de GC: Conselho Fiscal, Conselho de Administração, participação direta do(s) proprietário(s) nas tomadas de decisão, Código de Ética ou Conduta, política de incentivos gerenciais, monitoramento das ações de tomada de decisão pela empresa proprietária e sistema de controle interno.

O risco moral pode vir nas seguintes formas: a) esforço insuficiente dos gestores; b) investimentos extravagantes; c) estratégia de entrincheiramento; d) enriquecimento ilícito.

Todos estes riscos podem ser minimizados com a adoção das seguintes medidas previstas na GC: a) criação de um Conselho de Administração; b) criação da Assembleia Geral, vinculada a um Conselho Fiscal; e c) unidades empresariais subordinadas à diretoria executiva (ANDRADE; ROSSETTI, 2012).

Segundo Tirole (2006), duas possíveis ações podem ser tomadas para aliviar o risco moral interno: a) incentivar os internos a estarem parcialmente alinhados com os interesses dos investidores através do uso de sistemas de incentivos com base no desempenho; e b) monitorar os membros através do acionista principal (ou em seu nome pelo conselho), pelos potenciais acionistas (adquirentes, ativistas), ou os credores. Esse acompanhamento induz a intervenções na gestão, variando desde a simples interferência na tomada de decisões, até a ameaça de cessação de emprego por parte de um *shareholder* ou de um processo de falência iniciado na empresa.

A vigilância mútua entre os *stakeholders*, uma política de incentivos gerenciais, um código de ética ou de conduta e a concorrência no mercado de trabalho dos dirigentes das empresas são tratados como incentivos implícitos e explícitos da GC.

### 2.5.1.8 Medidas de Satisfação do Cliente

Os executivos brasileiros não precisam de mais conselhos, relatos de experiência e alertas sobre o risco de dar pouca atenção aos seus clientes. Eles precisam, isto sim, de métodos práticos, eficazes e que indiquem passo-a-passo como satisfazer o seu cliente. (ABREU, 1997, p.48).

Para o sucesso comercial da empresa é fundamental o *feedback* do cliente. Para isto, existem diversas metodologias e métricas para a captura e tratamento destas informações e transformação em metas ou estratégias empresariais. Alguns exemplos de métricas utilizadas atualmente são: a) pontualidade no atendimento; b) preço de mercado; c) qualidade dos produtos/serviços prestados; d) quantidade de reclamações registradas; e) quantidade de devoluções; e f) quantidade de entregas feitas no prazo, entre outras, de acordo com o nicho de negócio da empresa.

As vantagens no emprego destas medidas são: a) possibilidade de conseguir a fidelidade do cliente a partir da sua satisfação; eb) construção da percepção de qualidade pelo cliente.

As desvantagens identificadas são: a) possibilidade de adoção de estratégia de fidelização equivocada, baseada na percepção dos clientes; e b) mesmo que o cliente esteja satisfeito, o cliente tende a mudar de fornecedor por conta de preço.

São muitos os fatores que afetam a satisfação do cliente. Podem ser: quanto aos funcionários, eles serem amigáveis, corteses, experientes, úteis. Quanto ao faturamento: Ser preciso, atualizado, claro, preço competitivo. Quanto ao serviço: qualidade do serviço, bom valor, e rápido (ANGELOVA; ZEKIRI, 2011, p.234).

Os tipos de pesquisas com clientes mais utilizados para mensurar a satisfação do cliente incluem: a) satisfação geral do cliente; b) monitoramento; e c) rastreamento de transação satisfeita, determinada pelo fato da população ser definida em termos de clientes ou transações. Outros tipos de pesquisas de mensuração da satisfação do cliente (*Customer Satisfaction Measurement - CSM*) incluem pesquisas com novos clientes e pesquisas com os clientes perdidos. Pesquisas com novos clientes ajudam a garantir o bom relacionamento com o cliente, enquanto pesquisas com os clientes perdidos podem ajudar a identificar as

causas dos problemas que conduziram os clientes para os braços da competição (ISRAEL, 2002).

Estudos apontam que a satisfação do cliente resulta em confiança, tolerância ao preço e lealdade do cliente. Portanto, a construção de relacionamento com o cliente é uma necessidade para todas as organizações em geral, principalmente, empresas em indústrias de serviços. Questões como: a satisfação do cliente, qualidade do serviço, percepção do cliente, fidelização de clientes, são as principais preocupações das empresas de serviços nos dias de hoje, o que melhora o desempenho da organização e se traduz em mais lucros (ANGELOVA;ZEKIRI, 2011).

Limitações de recursos (tempo e dinheiro) são aspectos importantes do desenho de como o CSM está implícito e que o valor do sistema CSM deve exceder aos custos para implantar e sustentar.

Os Benefícios do CSM incluem: a) capacidade de acompanhar o desempenho ao longo do tempo; b) identificar as causas profundas dos problemas sistêmicos (prevenção); c) gerar ideias para agregar valor com melhoria contínua; e; d) fornecer informações táticas de promoção de ações corretivas e retenção de clientes. O CSM deve ser considerado um investimento. (ISRAEL, 2002).

Para Angelova e Zekiri (2011, p. 241), “[...] as empresas tentam manter o elo de lealdade com seus clientes, melhorando a qualidade dos seus produtos e serviços”. Como resultado, na última década, muitos índices foram desenvolvidos a fim de medir a satisfação do consumidor através de uma ampla gama de organizações. Assim, o índice de satisfação do cliente (*Customer Satisfaction Index - CSI*) é usado para medir como as organizações satisfazem as necessidades dos clientes.

O modelo CSI também pode ser usado para comparar serviços e produtos dentro de uma indústria.

Outro índice de satisfação do cliente criado foi Barômetro Sueco de Satisfação do Cliente (*Swedish Customer SatisfactionBarometer - SCSB*), desenvolvido em 1989.

Na Alemanha, é utilizado o modelo *Deutsche Kundenbarometer*, ou DK, introduzido em 1992 e a partir de 1994.

Há, também, o Índice de Satisfação do Consumidor Americano (ACSI).

O Índice de Satisfação do Consumidor Americano (ACSI – do inglês, *American Customer Satisfaction Index*) é o indicador de avaliações de clientes da qualidade dos bens e serviços disponíveis para residentes dos Estados Unidos, desde 1994. É a medida uniforme, *cross-industry* e do governo de satisfação do cliente. Ela produz índices de satisfação, suas causas e efeitos, para sete setores da economia, indústrias, empresas do setor privado, dois tipos de serviços do governo local, e o serviço postal dos Estados Unidos. (ANGELOVA; ZEKIRI, 2011, p. 241).

Segundo os autores acima citados, o ACSI é uma média ponderada de três perguntas. Estas perguntas são respondidas em uma escala de 1 a 10 e convertidas para uma escala de 0 a 100 para fins de relatório. As três perguntas utilizadas para medir são: a) satisfação geral; b) satisfação em comparação com as expectativas; e c) satisfação em comparação com uma organização tratada como *ideal*.

As reclamações dos clientes são medidas em percentagem de inquiridos que indicam que eles se queixaram de uma empresa diretamente sobre um produto ou serviço dentro de um prazo especificado. Com isso, as consequências imediatas de satisfação do cliente são a diminuição das reclamações e aumento da fidelidade do cliente. Um aumento na satisfação geral do cliente deve diminuir a incidência de queixas. Assim, a satisfação tem uma relação negativa com reclamações de clientes, quanto mais satisfeitos os clientes, menor a probabilidade deles se queixarem.

A lealdade do cliente é uma combinação da probabilidade do cliente de recomprar do mesmo fornecedor no futuro e da probabilidade de adquirir produtos ou serviços de uma empresa em vários pontos de preços (preço de tolerância). A lealdade do cliente é o componente crítico do modelo, como ele se destaca como um representante rentoso.

O ACSI representa uma nova forma de avaliar e melhorar o desempenho para as organizações e empresas e economias. Assim, o ACSI ajuda as empresas, indústrias e nações que procuram manter e reforçar as suas posições no ambiente econômico cada vez mais competitivo do século XXI (ANGELOVA; ZEKIRI, 2011, p. 244).

### 2.5.1.9 Benchmarking

O *benchmarking* é a busca pelas melhores práticas na indústria que conduzem à maximização do desempenho. É um processo que começa com a identificação das suas forças e fraquezas em relação a empresas concorrentes e não concorrentes que possuem desempenho superior, de acordo com o modelo das cinco forças de Porter. (MARTINS; OLIVEIRA; PROTIL, 2010, p. 128).

O uso racional do controle considera que o desempenho coletivo pode receber como meta, importante norte de orientação, partindo de formas distintas e diferentes enfoques. O *benchmarking* vem sendo aplicado por praticamente todos os tipos de organizações, tanto em indústrias como em empresas prestadoras de serviços. Pois é um instrumento estratégico de análise aplicável no nível de unidade de negócio.

O ponto fraco do *benchmarking* é que, ao assumir o princípio cultural nas práticas administrativas, deve-se atentar quanto à possibilidade de um modelo existente de cultura capaz de ser generalizado a todo um conjunto de organizações. De acordo com a teoria da contingência, isto não é fácil de acontecer, porque não existe organização igual. Assim, a cultura não é um simples mecanismo de fácil substituição por outra que considere mais adequado.

### 2.5.1.10 Preços de Transferência

O preço de transferência é o mecanismo de distribuição de receita entre dois ou mais centro de lucros que são conjuntamente responsáveis pela produção, desenvolvimento de produtos e pelas operações de marketing. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2009, p.271).

Os objetivos do preço de transferência são: a) proporcionar a cada segmento a informação importante necessária para possibilitar avaliações entre custo da empresa e obtenção de receitas; b) induzir a decisões com foco nos objetivos; c) contribuir para a avaliação do desempenho econômico de todos os centros de lucro; ed) facilitar o entendimento e a administração do sistema.

Portanto, ações que visem a descentralização do poder decisório devem ser aceitas e isso exige a criação de um método satisfatório para contabilizar produtos e serviços transferidos de um centro de lucro para outro, em empresas que têm quantidades consideráveis dessas transações (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2009).

Junqueira e Morais (2005) informam que as principais metas que se pretende alcançar quando as divisões e seus gestores são avaliados, são: identificar as operações bem-sucedidas e as que precisam de melhoria e influenciar o comportamento dos gestores.

Para alcançar esse objetivo as organizações devem buscar a implementação de preços de transferência para os produtos e serviços comercializados internamente, com o intuito de impedir ou minimizar o repasse de eficiências ou ineficiências entre as divisões. A responsabilidade pelo resultado deve ser do gestor de cada divisão.

O preço de transferência pode trazer problemas como a duplicação de atividades e a falta de congruência de metas, ou seja, os gerentes das divisões podem vir a perseguir metas pessoais que sejam incompatíveis com as metas da empresa, bem como maior dificuldade na disseminação de inovações.

Anthony e Govindarajan (2009) informam que a instalação de centros de lucro pode apresentar as seguintes dificuldades: a) à medida que as decisões são descentralizadas, a alta administração pode perder algum controle. Confiar em relatórios de controle não é tão eficaz como o conhecimento pessoal das operações; b) gerentes gerais competentes podem não existir numa organização funcional, pela falta de oportunidades suficientes para que os executivos desenvolvam a capacidade de gerência geral; c) unidades organizacionais que anteriormente cooperavam entre si, podem passar a competir umas com as outras, com desvantagem geral; d) os desentendimentos podem aumentar; e) pode haver ênfase indevida na lucratividade à curto prazo, em detrimento da lucratividade à longo prazo; f) não existe sistema completamente satisfatório para assegurar que cada centro de lucro, ao melhorar seus próprios lucros, esteja melhorando os lucros da empresa; g) se na média, a administração do escritório central tem acesso a melhores informações do que de um executivo do centro de lucro, pode ser mais baixa a qualidade das decisões; e h) a divisionalização pode acarretar custos

adicionais porque pode exigir de executivos, pessoal e registros adicionais e pode resultar em duplicação de tarefas nos centros de lucros.

#### 2.5.1.11 Capital Intelectual

A maior parte dos *softwares* desenvolvidos profissionalmente é concebida pela execução de projetos de desenvolvimento de *software*, com seu ciclo de vida definido dentro do contexto da organização do *software*, fornecendo recursos necessários para a sua realização. (COSER; MORALES; SELIG, 2013, p. 127).

Barbosa e Gomes (2000) informam que o conhecimento individual tem origem nas práticas sociais que o indivíduo atua e que estas práticas podem ter as seguintes dimensões: a) Expectativas associadas à atividade específica do papel ocupado pelo indivíduo na empresa; b) História da socialização do indivíduo anterior à sua entrada na empresa; e, c) Contexto oferecido pela empresa para a manifestação das duas dimensões anteriores.

A gestão do desempenho humano no trabalho sempre constituiu tema controverso nas organizações. As distorções e a subjetividade inerentes a muitos instrumentos de avaliação do desempenho contrapõem-se às necessidades de mensuração de resultados, levando a conflitos. (Almada et al, 2008, p.876).

Segundo Gomes e Gomes (2014, p.21), o conhecimento é:

- a) Tácito, ou seja, quando praticado. O conhecimento é adquirido ou expandido à medida que se experimenta, vivencia situações;
- b) Orientado para a ação: orientação dos sentidos do corpo (visão, olfato, paladar, tato e audição) para as ações (aprender, lembrar e esquecer);
- c) Sustentado por regras: ao longo da nossa vida são desenvolvidos mecanismos automáticos para desempenho de funções. Estas regras podem, ainda, ser desmembradas em ferramentas físicas ou intelectuais, e;
- d) Altamente dinâmico: está em constante mutação. Ou seja, é incremental.

Além disso, estudos recentes apontam que o Capital Intelectual está dividido em: a) capital humano; b) capital estrutural; e c) capital relacional.

Então, no que diz respeito a capital intelectual em *TI*, recomenda-se que as técnicas de gestão do conhecimento suportem, adequadamente, os processos de identificação, criação, aplicação, estoque e disseminação do conhecimento, criando valor com base em uma gestão do conhecimento intencional, sistêmica e fortemente associada às estratégias organizacionais (CALLE *et al.*, 2015).

O grande desafio ao controle gerencial, no emprego do Capital Intelectual, seria distinguir as atividades das empresas que estariam aumentando o conhecimento coletivo tácito, daquelas que estariam sendo apenas geradoras de conhecimento local, limitado. Assim, o conjunto de competências de uma empresa seria o grupo de ativos/recursos intangíveis, mais difícil de ser medido, uma vez que não é possível medir o conhecimento tácito, motivação e atitudes do ser humano. Eis, então, a grande dificuldade de se criar qualquer indicador que venha a ser utilizado para medir competência humana. Este deve ser muito bem justificado, permitindo-se avaliar aquilo que, realmente, seja relevante, de modo bem objetivo e estabelecendo relações entre fatos e causas, meios e fins.

Um dos pontos de vista das teorias e práticas realizadas sobre instrumentos de avaliação de desempenho se refere aos atores envolvidos no processo, a respeito de quais e quantas as fontes de avaliação.

Nos últimos anos começou a ser mais disseminada a utilização da avaliação 360 graus. Trata-se de um modelo de avaliação que visa a obter maior número de informações sobre o desempenho de um funcionário, a partir da ampliação da quantidade de pessoas que o avaliam, contribuindo para tornar mais preciso o diagnóstico de competências, considerado um dos principais tópicos da gestão por competências. (ALMADA *et al.*, 2008).

## 2.5.2 Ferramentas Tecnológicas

São ferramentas de apoio à gestão. Podem ser padrões, metodologias, sistemas, certificações que a empresa pode ir adquirir ao longo do seu ciclo de vida. São eles: a) Sistema de Informação Operacional (SIO); b) Sistema de Informação Gerencial (SIG); c) *Business Intelligence* (BI); d) *Enterprise Resource Planning* (ERP); e) *E-Commerce* ou Comércio Eletrônico; f) *Customer Relationship Management* (CRM); g) *Supply Chain Management* (SCM); h) Ferramentas de Governança de TI; i) *Project Management Body of Knowledge* (PMBOK); e j) *Metodologia Objectives Key Result*(OKR).

### 2.5.2.1 Sistema de Informação Operacional (SIO)

É um sistema de controle focado na base da pirâmide empresarial, situado no nível operacional, formado por operações rotineiras e que, normalmente, trabalha com um grande volume de operações de entrada e saída. A maior parte dos sistemas de informação está neste nível e são característicos pela existência de muitos formulários de cadastros, relatórios e outras operações rotineiras (LUNKES, 2010).

### 2.5.2.2 Sistema de Informação Gerencial (SIG)

É o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas no processo decisório de uma empresa. O dado é o elemento identificado em sua forma bruta que não conduz à compreensão de um fato (GOMES, 2014). Este sistema tem sua atuação em todos os níveis da organização (operacional, tático e estratégico).

### 2.5.2.3 *Business Intelligence* (BI)

É um conjunto de técnicas utilizadas para extrair inteligência a partir de dados sobre um determinado negócio (GARCIA, 2009). São *softwares* capazes de apoiar as decisões estratégicas a partir de um banco de dados integrado de gestão.

Podem ser do tipo: a) *Data Mart*; b) *Datawarehouse*; c) *Data Mining* e d) *BW*, entre outros.

### 2.5.2.4 *Enterprise Resource Planning* (ERP)

“O ERP é um sistema integrado que possibilita um fluxo de informação único, contínuo e consistente para toda a empresa, sob uma única base de dados” (MARINS; PADILHA, 2005, p.104).

Esta ferramenta pode ter diversos módulos empresariais, tais como: a) financeiro; b) compras; c) contabilidade; d) industrial; e) vendas; f) RH etc.

### 2.5.2.5 *E-Commerce* ou Comércio Eletrônico

São as operações organizacionais internas que suportam atividades comerciais junto ao consumidor, bem como negócio para negócio (ZWASS, 1999).

#### 2.5.2.6 *Customer Relationship Management* (CRM)

Para Gamboa (2006), o CRM é, basicamente, a junção do marketing de relacionamento e a Tecnologia de Informação tendo como objetivo prover meios eficazes e produtivos de atender, reconhecer e cuidar clientes. Com ele, os dados das interações com os clientes são transformados em informações que, quando filtradas e analisadas pela organização, permitem que o cliente seja identificado e cuidado por todos os envolvidos no processo de atendimento pessoal.

#### 2.5.2.7 *Supply Chain Management* (SCM)

Trata-se da Gestão da Cadeia de Suprimentos. Sistema pelo qual organizações e empresas entregam seus produtos e serviços aos seus consumidores, numa rede de organizações interligadas (LANDRY, 1998).

#### 2.5.2.8 Ferramentas de Governança de TI

A Governança de TI é uma ramificação da Governança Corporativa, cuja responsabilidade pela transparência para os *stakeholders* é dos executivos e da alta direção, consistindo em aspectos de liderança, estrutura organizacional e processos que garantam que a área de TI da organização suporte e aprimore os objetivos e as estratégias da organização. Para isso, São apresentadas quatro ferramentas de governança de TI: a) CMMI (*Capability Maturity Model Integration*); b) ISO 20.000; c) ITIL; e d) COBIT, conforme descrição a seguir.

O *Capability Maturity Model Integration* (CMMI) é uma abordagem de melhoria de processos. Fornece às organizações elementos essenciais de processos eficazes. Pode ser usado para guiar as melhorias de processos em um projeto, divisão ou em uma organização inteira. O modelo visa a ajudar as organizações

envolvidas com o desenvolvimento de produtos, prestação de serviços e aquisição a melhorar a capacidade de seus processos, por meio de um caminho evolucionário que considera desde processos com resultados imprevisíveis e caóticos até processos disciplinados e definidos, com resultados previsíveis e com possibilidade de melhoria contínua (CMMIINSTITUTE, 2007).

Para se conseguir o que este modelo propõe, a organização interessada na implantação do CMMI deverá evoluir progressivamente, considerando, para isto, uma sucessão de diferentes níveis. Cada nível indica, por sua vez, o grau de maturidade dos processos num determinado instante:

- a) Nível 1 - Inicial: os processos normalmente são problemáticos por conta da não obediência ou inexistência de padrões;
- b) Nível 2 - Gerenciado: os projetos têm seus requisitos gerenciados neste ponto. Além disso, há o planejamento, a medição e o controle dos processos;
- c) Nível 3 - Definido: os processos já estão claramente definidos e são compreendidos dentro da organização. Há a padronização dos procedimentos e necessidade de previsão da sua aplicação em diferentes projetos;
- d) Nível 4 - Gerenciado quantitativamente: quando ocorre o aumento da previsibilidade do desempenho de diferentes processos, uma vez que eles já são controlados quantitativamente; e
- e) Nível 5 - Otimizado: existência de melhoria contínua dos processos envolvidos.

ISO 20.000 é uma norma foi criada Pela *International Standard Organization* (ISO) - organização internacional de normatização. Ela substitui a norma de segurança BS 15000 e fornece um padrão internacionalmente aceito de sistema de gestão de serviços de TI (ISO, 2013). É dividida em dois documentos: especificação e código de práticas.

O *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL) é uma biblioteca de infraestrutura em TI, contendo as melhores realizadas pelas diversas organizações. (LLOYD, 2003).

A implantação do ITIL pode fornecer as seguintes vantagens: a) fortalecimento dos controles e da gestão dos ambientes de TI; b) foco nos processos com alta redução nos tempos de execução e distribuição de serviços; c) redução gradativa da falta de disponibilidade dos recursos e sistemas de Tecnologia da Informação, causados por falhas no planejamento das mudanças e implantações em TI; d) aumento dos níveis de satisfação dos usuários internos e clientes, no que tange à disponibilidade e qualidade dos serviços de TI; e) redução dos custos operacionais de TI; e f) reconhecimento da capacidade de gerenciamento pelos diversos *stakeholders*.

A utilização do ITIL pode apresentar as seguintes desvantagens: a) considerada por muitos estudiosos da área como uma visão genérica da gestão de TI; e b) pode levar a empresa a focar em algo que não seja o foco do negócio, propriamente dito.

Quanto ao *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT) é um sistema de controle de objetivos para informações e relatos tecnológicos. Portanto, é um conjunto de práticas que visam a auxiliar a gestão e controle de iniciativas de TI nas empresas, reduzindo os riscos correspondentes (MARTINS, 2015). Tem os níveis de maturidade demarcados numa escala de valores que vai de 0 – inexistente; a 5 – otimizado. Definidos e distribuídos em 34 processos e 2 modelos de maturidade: genérico e específico.

A utilização do COBIT pode apresentar as seguintes vantagens: a) participação do alto escalão da empresa em parceria com a TI na elaboração estratégica de negócios; b) alinhamento das estratégias de negócio com as de TI; c) foco no cliente e nos negócios; d) aceitação geral dos *stakeholders*; e) atendimento dos requisitos legais e; f) alinhamento com as diversas ferramentas de mercado, tais como ITIL, Segurança da Informação, BSC etc.

Já as desvantagens com a utilização do COBIT podem ser: a) não contemplação de um plano de implementação; b) não detalhamento da definição e atribuição das responsabilidades inerentes aos processos; e c) sua implantação é trabalhosa, já que os processos operacionais são modificados na organização.

### 2.5.2.9 *Project Management Body of Knowledge (PMBOK)*

Trata-se de um corpo de conhecimento em gestão de projetos. São padrões mundiais compilados pelo instituto de gestão de projetos, *Project Management Institute (PMI)*, que fornecem orientações, regras e características do gerenciamento de projetos (PMI, 2015).

### 2.5.2.10 Metodologia *Objectives Key Result (OKR)*

Resultados por Objetivos-Chave é uma metodologia desenvolvida pela INTEL nos anos de 1970, disseminado pelo empresário John Doerr e adotada, atualmente, por empresas como *Google, LinkedIn e Twitter* (ROSA, 2014).

Esta ferramenta consiste em conectar equipes de uma organização por meio de metas. Sua estrutura é bastante simples: a) definir objetivos ambiciosos, mas não impossíveis de serem realizados; b) definir resultados mensuráveis baseados em crescimento, desempenho, lucro, comprometimento, entre outros; c) definir objetivos trimestrais e anuais que serão os pontos de checagem possíveis de análise dos indicadores escolhidos. Estes indicadores-chave devem ser representados por uma graduação, que deve corresponder a um percentual.

O OKR apresenta as seguintes vantagens: a) coletividade e produtividade – melhor foco de energia dos colaboradores, proporcionando um ganho de produtividade, melhorando o clima organizacional e criando uma cultura de união; b) transparência – liberdade de acesso às informações da empresa, que acaba investindo na melhoria da comunicação interna; e c) capacidade de adaptação metodológica – independente do porte, qualquer empresa pode fazer uso da metodologia OKR.

Mas, a metodologia também apresenta as seguintes desvantagens: a) unificação de equipes multidisciplinares; b) conceitos conflitantes – muitas empresas acabam identificando tarefas como objetivos; e c) facilidade de burlar a metodologia, dado que, para ela, não existe objetivo atingido 100%.

### 2.5.3 Necessidade de Inovação do Controle Gerencial

O capital humano é muito importante para as organizações, porque é a partir dele que nasce a inovação e a renovação estratégica. Algumas máquinas podem automatizar muitas atividades, mas não pensam e não inventam. (COSER; MORALES; SELIG, 2013, p.200).

Para Gomes (2014), Lucca (2013), Lunkes (2010) e Martins, Oliveira e Protil (2010), o contexto atual do controle gerencial é baseado numa sociedade extremamente competitiva. Nessa nova sociedade, a TI pode trazer um diferencial competitivo para as organizações que souberem adaptá-las às suas necessidades, extraindo dela informações fundamentais para subsidiar estratégias de competição e continuar operando em seus mercados.

Por isso, o que pode ser a chave para o sucesso da gestão e do controle é a inovação, pois ela abarca mais do que processos de renovação de produtos e serviços. Inclui, também os processos operacionais de produção, venda e entrega desses produtos, serviços, processos organizacionais e novas formas de desenho organizacional ou de gestão.

Portanto, é esperado que inovações organizacionais produzam mudanças práticas do controle gerencial, uma vez que este sistema se ajusta a novas formas de estrutura organizacional e estilos de gestão.

A informação tornou-se um bem de capital que dificulta a perpetuação da vantagem competitiva das organizações, e dessa forma a preocupação atual está em obter o maior grau de efetividade da TI e administrar seus impactos na organização. Com isso, a TI deverá suprir algumas necessidades fundamentais das empresas, como apoiar atividades operacionais; apoiar a tomada de decisão gerencial; e apoiar a vantagem competitiva e estratégica. (LUCCA, 2013, p. 63).

Segundo Aguiar e Frezatti (2007), uma das tendências em identificar e analisar a estrutura apropriada de um SCG é a análise de sua relação com o desempenho organizacional. Assim, quanto maior o desempenho organizacional, mais apropriada é a estrutura associada, sendo esta associação influenciada por variáveis contingentes tais como: ambiente, tecnologia, estratégia etc.

O controle gerencial tem alto impacto na competitividade organizacional devido a sua capacidade de influenciar a forma como os gerentes e outros funcionários pensam e atuam. Para Lucca (2013), o papel estratégico da TI em relação à competitividade das organizações abrange as estratégias, como explicitado a seguir:

- a) Estratégia de liderança de custos: redução dos custos operacionais através da automatização de tarefas, visando a eliminar as redundâncias e a garantia da efetividade dos processos;
- b) Estratégia de diferenciação: proporcionar bens e serviços com confiabilidade, qualidade, segurança, rapidez e comodidade com a utilização de recursos de maneira única para a empresa ; e
- c) Estratégias de inovação: utilização da TI em mudanças nos processos organizacionais, provocando alterações fundamentais no modo de realizar os negócios e no desenvolvimento de novos produtos.

Para que estas estratégias funcionem, as empresas investem constantemente grandes somas em busca das melhores ferramentas de controle gerencial e, por consequência, nas ferramentas tecnológicas que vão suportar o controle gerencial. Segundo Beltrame e Maçada (2009), o surgimento do *e-business* como ferramenta comercial contribuiu para o aumento dos gastos em TI, devido à alta competitividade que a Internet proporcionou às empresas.

## 2.6 PESQUISAS RECENTES REALIZADAS SOBRE CONTROLE GERENCIAL

Durante as pesquisas realizadas para a elaboração desta dissertação não foi possível deixar de observar uma relação de pesquisas recentes que apresentam estudos fundamentais para a evolução das pesquisas de controle gerencial.

Foram selecionados alguns estudos que representam fontes bibliográficas e de pesquisas que podem auxiliar outros estudos futuros, relacionados ao tema TI e controle gerencial:

a) O Impacto da Internacionalização e a Influência da Tecnologia da Informação no Controle Gerencial de Empresas de Cosméticos do Brasil– Esta pesquisa foi realizada por Fonseca e Gomes (2011), estudando o impacto da internacionalização e a influência da tecnologia da informação no controle gerencial de empresas de cosméticos do Brasil. Esta pesquisa mostra que, no caso deste segmento da indústria, o sócio majoritário é quem determina as metas de crescimento, influencia na gestão, tomando as decisões estratégicas, e que quanto menor a empresa, maior é a influência dos sócios nas suas operações. Ainda nesta pesquisa, concluiu-se que os sistemas de controle gerencial das empresas pesquisadas estão em constante evolução, buscando aprimorar seus controles e novas ferramentas de controle gerencial, através de programas de parcerias. Fonseca e Gomes (2011) identificaram que, quanto maior o nível de informatização dos controles da empresa, maior o acesso e mais modernas as ferramentas e técnicas de gestão. Isto denota que, quanto maior o porte da empresa, maior a dependência por soluções tecnológicas;

b) Internalization Theory and the Internationalization Decision by Brazil Firms– Concer e Turolla (2013) avaliam a teoria da internalização à luz do caso brasileiro, enfocando, especificamente, a abordagem econômica dos custos de transação, utilizando um conjunto de dados construído para esta finalidade. Os autores informam descobrir que os dados estudados se encaixam nas previsões da teoria de internalização, validando a abordagem dos custos de transação. Porém, notaram existir algumas fraquezas. Eles consideram que, apesar disso, este trabalho contribui para a avaliação da aplicabilidade “tropical” da teoria da internalização definido pelo ambiente brasileiro. Nesta pesquisa, os autores abordaram, especificamente, o investimento de exportação ou a decisão que as empresas enfrentam em sua expansão internacional;

- c) Tendências na Área de Contabilidade e Controle– Denberg e Gomes (2013) realizam dois estudos de caso, utilizando as empresas Di Sole Cutelaria Ltda. e Lupatech S/A, à luz do processo de internacionalização. Estes casos são comparados e, em seguida, são traçadas sínteses de resultados. Nesta pesquisa, os autores concluem que: a) a internacionalização foi essencial para a sobrevivência de ambas as empresas, já que a principal motivação foi a alta competitividade dos setores que representam; b) os sistemas de controle da empresa foram afetados e precisaram ser adaptados; e c) a inovação faz-se necessária no que diz respeito ao processo de capacitação dos empregados;
- d) Emerging Themes in Management Control: a Review of Recent Literature – Nesta pesquisa, Berry *et al.* (2009) apresentam uma revisão teórica sobre controle gerencial, estruturada em torno dos seguintes temas: a) decisões para o controle estratégico; b) gestão de desempenho para o controle estratégico; c) modelos de controle para gestão e medição de desempenho; d) controle de gestão e novas formas de organização; e) controle de risco e cultura: prática e teoria. Nesta pesquisa, surgem formas de organizações os autores chamaram de: a) inteligentes; b) virtuais; c) sem fronteiras; d) plana; e) magra ou enxuta; f) híbridas. Todas precisam ter seus controles ajustados de maneira inovadora, sugerindo novos modelos de sistemas de controle gerencial;
- e) Processo de Internacionalização de um Cluster de Empresas de Software: o Caso do Porto Digital - Nesta pesquisa, Berbel e Rocha (2008) estudam o processo de internacionalização de um *cluster* (grupo de empresas) que pertencem ao Porto Digital, localizado em Recife (PE). Os autores realizam uma revisão literária sobre *networks* e *clusters* e apresentam desenvolvimentos teóricos recentes a respeito

da internacionalização das empresas pertencentes a *clusters* industriais. Eles desenvolvem um modelo conceitual associado a oito tipos de proposições. Uma das conclusões é de que as empresas do *cluster* recorrem à *network* pessoal de seus executivos para conseguir atuar de forma internacional. O estudo identifica empresas que atuam como *flagship*, que são empresas que traçam o desenvolvimento de um *cluster* a partir de empresas originárias, e a formação de *spin-offs*, que copiam as estratégias empresariais da empresa-mãe. Também constata a cooperação entre empresas como principal motivo para localização no *cluster*.

### 3 METODOLOGIA

Esta pesquisa se enquadra nas categorias qualitativa e exploratória, em que foi utilizado o método de estudo de casos.

Foram selecionadas seis empresas da área de prestação de serviços em TI, que pudessem estar em algum grau de internacionalização, segundo o modelo de *Uppsala*.

As informações referentes às seis empresas selecionadas foram complementadas por entrevistas, sites da empresa e outros materiais cedidos, buscando o esclarecimento de algumas informações das características de controle gerencial.

O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar provas empíricas desejadas, já que o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real.

De acordo com Yin (2001), o estudo de caso é adequado quando se trata de uma pesquisa empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Isso quer dizer que, se forem obtidos resultados semelhantes a partir dos casos estudados, significa que ocorreu uma replicação, não sendo possível a generalização desses resultados.

A análise dos dados apurados na pesquisa foi efetuada a partir da separação das seguintes categorias: a) características do controle gerencial; b) processo de internacionalização; e c) ferramental tecnológico empregado no auxílio ao controle gerencial.

Com isso, foi seguido o método de adequação ao padrão, conforme orientação de Yin (2001). Foi comparado o padrão fundamentalmente empírico, coletado a partir das entrevistas, com outro de base prognóstica (do referencial teórico). Com a coincidência dos padrões, os resultados podem ajudar o estudo de caso a reforçar sua validade.

### 3.1 VARIÁVEIS DE PESQUISA

As variáveis de pesquisa foram classificadas em dois grandes grupos. São eles:

- a) Variáveis relacionadas ao SCG e suas ferramentas de apoio; e
- b) Variáveis relacionadas à internacionalização.

Esta classificação visa a alcançar a sistematização dos dados obtidos e reduzir possíveis problemas originados pela condução do estudo de casos, como, por exemplo, coleta de dados sem importância para a pesquisa.

### 3.2 CRITÉRIO DE SELEÇÃO DAS EMPRESAS

Na escolha das empresas pesquisadas, foram levados em consideração os seguintes requisitos:

- a) Estarem atuando no território brasileiro, mais especificamente, no estado do Rio de Janeiro;
- b) Pertencerem ao Setor de Serviços na área de TI; e
- c) Atuarem, direta ou indiretamente em outro(s) país(es).

Todos os requisitos estão diretamente relacionados à pergunta de pesquisa, que procura estudar as características do Sistema de Controle Gerencial das empresas prestadoras de serviços do ramo de TI que estão internacionalizadas.

### 3.3 MÉTODO DE COLETA DE DADOS

Foram utilizadas, para coleta de dados, as seguintes fontes:

- a) Site institucional na Internet, artigos em revistas e jornais de negócios, com informações sobre os Sistemas de Controle Gerencial e sobre o processo de internacionalização dessas empresas;
- b) Documentos disponíveis nas próprias empresas; e
- c) Entrevista em profundidade com executivos e/ou gestores, que realizam o acompanhamento e/ou elaboração do controle gerencial nas empresas.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

O método de estudo de casos apresenta como principal limitação a impossibilidade de generalização dos resultados encontrados, devido ao número reduzido de observações obtidas (YIN, 2001).

Outro aspecto é o fato da entrevista não ser capaz de abordar com exatidão todos os pontos importantes, pois depende das percepções do pesquisador e do pesquisado. Por isso, a necessidade dos complementos encontrados nos sites, nas revistas e documentos.

### 3.5 AS ENTREVISTAS

Foram coletadas informações sobre as características do controle gerencial das empresas, dentro do contexto do referencial teórico, visando a um aprofundamento de conhecimentos sobre a empresa estudada.

Foram feitas entrevistas com profissionais que atuam utilizando o controle gerencial nas empresas, como gerentes de projetos, que trabalham nos escritórios

centrais de projetos das empresas, gerentes de contratos, fiscais de contratos e gerentes de desenvolvimento.

Foram selecionados os seguintes temas:

- a) Tema1: As características do controle gerencial da organização;
- b) Tema 2: O processo de internacionalização da empresa;e
- c) Tema 3: Ferramentas tecnológicas de apoio ao SCG da empresa.

O tempo de cada entrevista realizada ficou distribuído conforme oQuadro 1, apresentado a seguir:

<b>Empresa</b>	<b>Qt. Entrevistas</b>	<b>Tempo Total</b>
"A"	2	1h 29min 27s.
"B"	1	49min 10s.
"C"	1	1h 8min 2s.
"D"	2	1h 35min 39s.
"E"	1	54 min 41s.
"F"	1	1h 27min 51s.
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>7h 24min 50s</b>

Quadro 1: Distribuição do tempo das entrevistas  
Fonte: Elaborado pelo autor

### 3.6 DIFICULDADES ENCONTRADAS

As principais dificuldades encontradas para a realização das entrevistas foram:

- a) Resistência dos empregados das empresas em participar das entrevistas. Percebeu-se uma resistência maior na exposição de seus controles que na divulgação de informação financeiras, pois estas já estão disponíveis nos próprios *sites*, quando a empresa é de capital aberto ou de origem internacional;e

- b) As empresas estudadas não autorizaram a publicação de seus nomes devido à alta competitividade do setor e, também, pelo fato das informações serem estratégicas para as empresas.

Estas dificuldades podem estar relacionadas ao receio em admitir falhas, estratégias deficientes, administração pouco profissional e desorganização gerencial. Ou seja, ao medo da exposição.

### 3.7 REALIZAÇÃO DAS ANÁLISES

As entrevistas foram transcritas e analisadas à luz da literatura, complementando o apurado conforme o protocolo de estudo de caso, no Anexo A.

Em seguida, foram criados os diagramas para identificação dos modelos de gestão disponíveis no referencial teórico, utilizando o *software* Atlas TI.

Estes diagramas serviram como base para a marcação de textos, na transcrição das entrevistas, na tentativa de gerar pontos para a elaboração dos casos a serem estudados e estão disponíveis conforme as figuras a seguir.

A Figura6 apresenta os requisitos necessários ao atendimento ao modelo de internacionalização, segundo *Uppsala*, cadastrados no *software* “ATLAS TI”, versão 6.0.15, pelo autor, para realização das análises das informações registradas nas entrevistas.

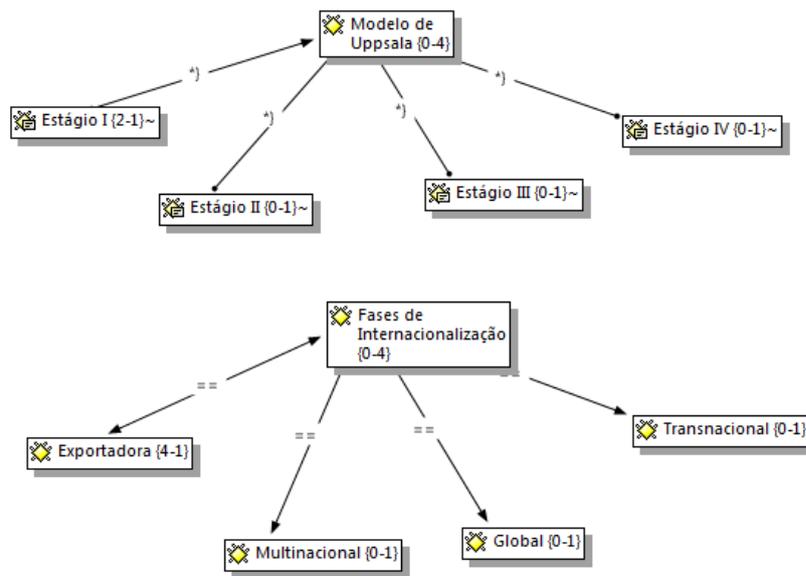


Figura 6: Requisitos do modelo de Internacionalização segundo *Uppsala*  
 Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura7, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao *framework* de controle gerencial, proposto por Lorange e Morton (1974).

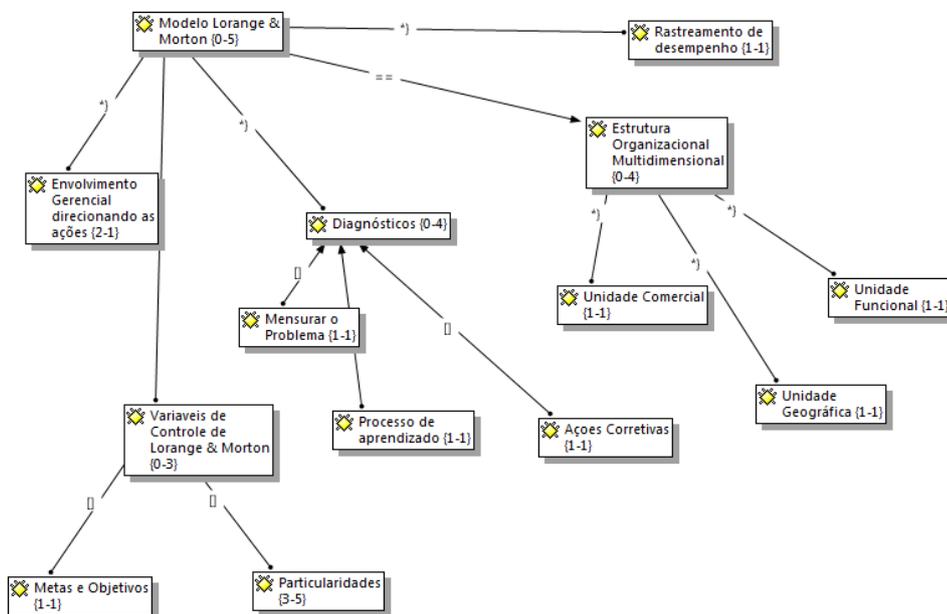


Figura 7: *Framework* de Gestão de Lorange e Morton (1974)  
 Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura8, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao modelo de controle gerencial, proposto por Hofstede (1978).

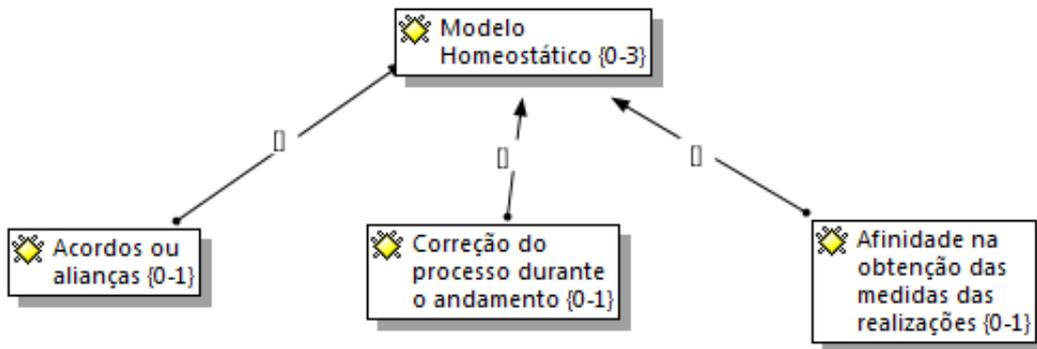


Figura 8: Modelo de Gestão de Hofstede (1978)  
Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura9, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao modelo de controle gerencial, proposto por Flamholtz (1996).

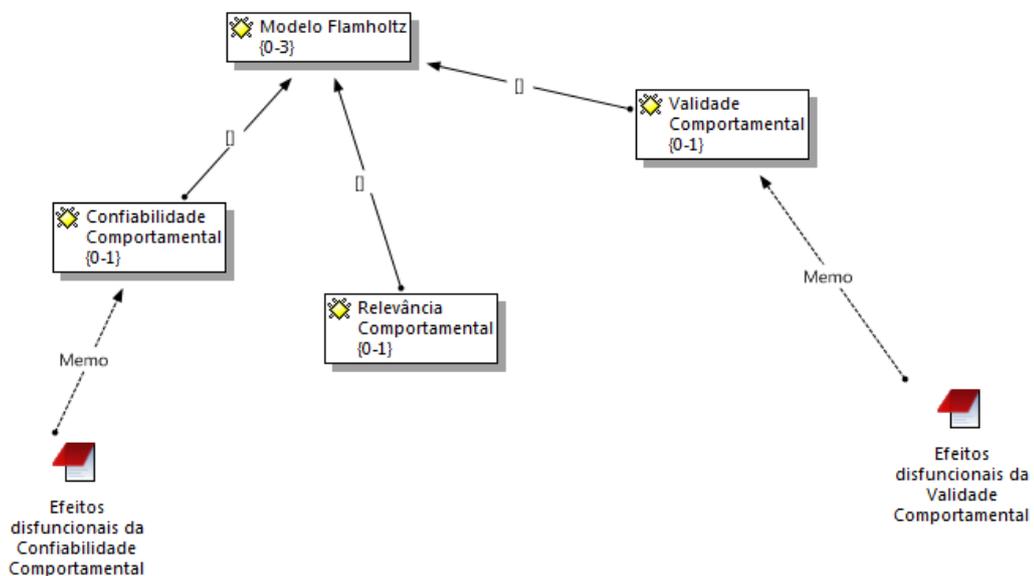


Figura 9: Quadro referencial de gestão de Flamholtz (1996)  
Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura10, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao modelo de controle gerencial, proposto por Berry *et al.* (2009).

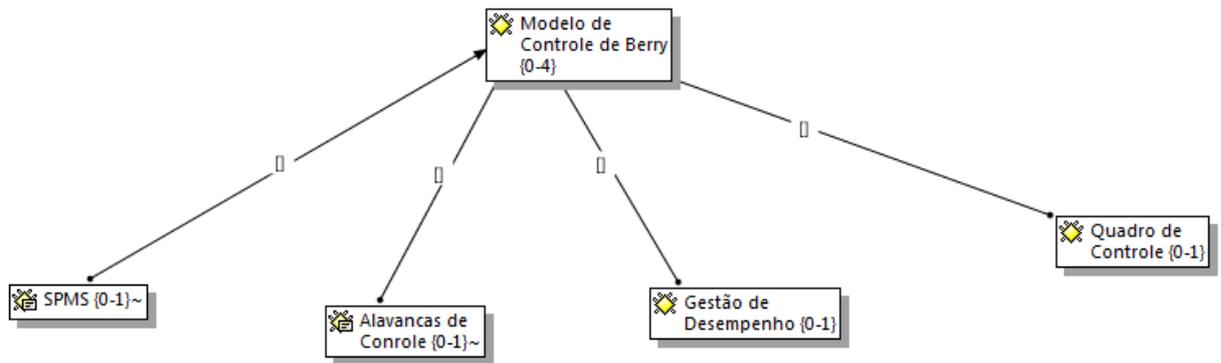


Figura 10: Modelo de Berry et al.  
 Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura11, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao modelo de controle gerencial, proposto por Merchant e Stede (2012).

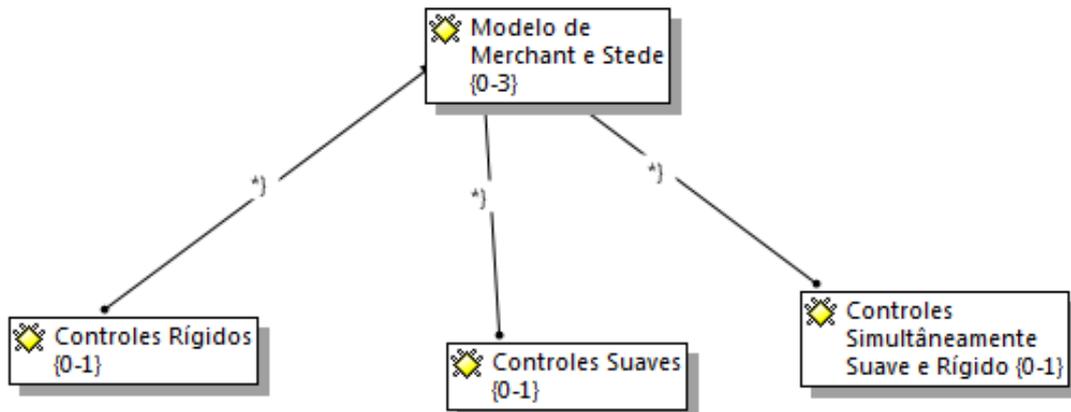


Figura 11: Modelo de Merchant e Stede  
 Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura12, a seguir, representa os requisitos necessários para atender ao modelo de controle gerencial, proposto por Namazi (2013).

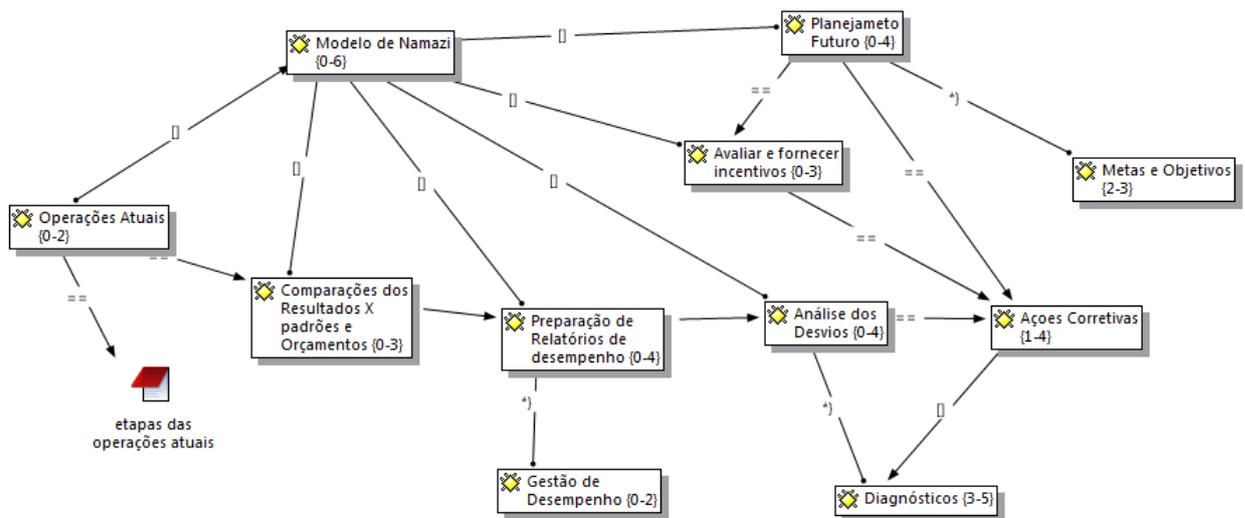


Figura 12: Modelo de Namazi (2013)  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

A Figura13, a seguir, representa os requisitos necessários para identificar quais as estratégias de mercado que a empresa adota, conforme os preceitos do modelo de controle comportamental.

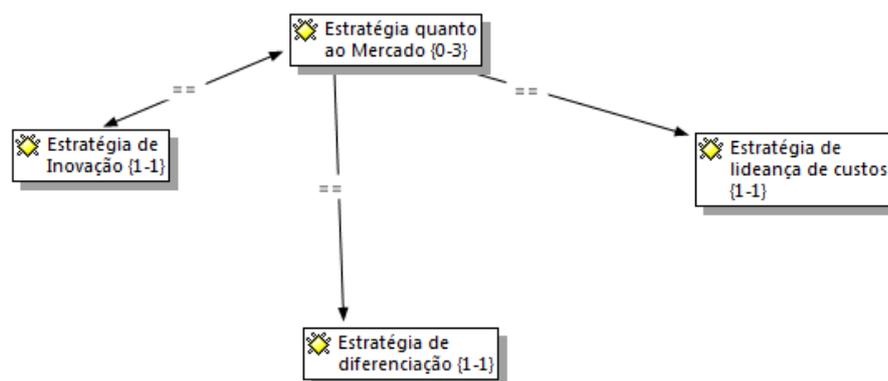


Figura 13: Identificação de Estratégia de mercado  
 Fonte: Elaborado pelo autor.

A Figura14, a seguir, representa os requisitos necessários para identificar quais os tipos de controle, de acordo com os tipos de organização, conforme os preceitos do modelo de controle comportamental.

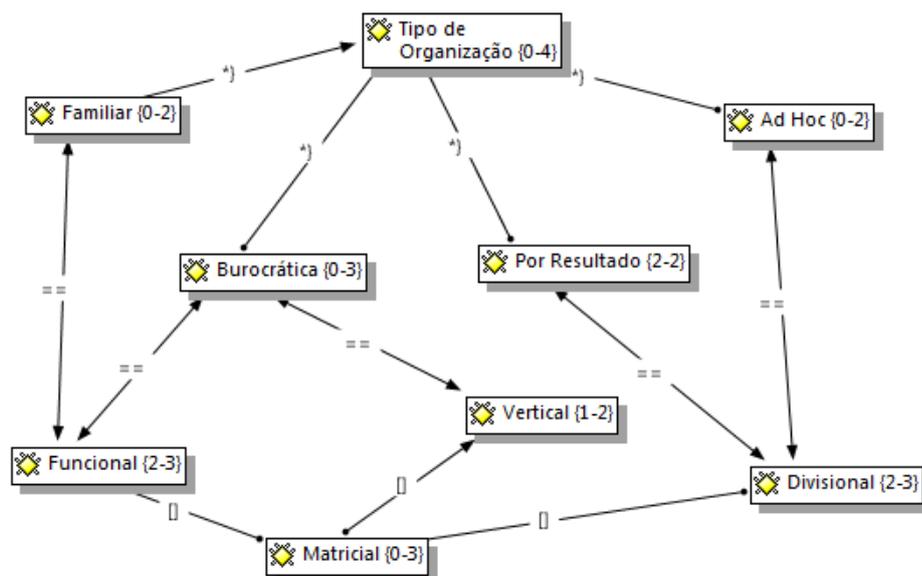


Figura 14: Identificação de Controle quanto ao tipo de organização.  
 Fonte: Elaborado pelo autor

Para se estabelecer o porte da empresa, foi utilizado o definido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (*BNDES*), aferindo o porte da empresa de acordo com a sua receita operacional bruta anual (faturamento anual), conforme as faixas descritas no Quadro2 que segue:

<b>Classificação</b>	<b>Receita Operacional Bruta Anual</b>
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Quadro 2: Classificação do Porte de empresas.  
 Fonte: Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (2010)

Neste sentido, a partir das entrevistas, foram obtidos os resultados apresentados no próximo capítulo.

## 4 OS CASOS ESTUDADOS

Neste capítulo são apresentados os casos das empresas pesquisadas.

Três destas empresas que se internacionalizaram são brasileiras e três são estrangeiras e possuem unidades no Brasil.

Em cada caso foi realizada uma análise e identificados pontos importantes que foram chamados de “achados”, bem como identificadas algumas ameaças (riscos) e oportunidades de mercado, conforme apresentado a seguir.

### 4.1 A EMPRESA “A”

A Empresa “A” pertence ao ramo de prestação de serviços em TI, atuado nas atividades de desenvolvimento de *softwares*.

Fundada no ano de 1990, atualmente é representante de determinados produtos de empresas globais, parceiras de negócio, com alocação de profissionais em serviços externos à empresa, utilizando o espaço físico do cliente, chamado de *outsourcing* e atua, também, em treinamento e capacitação profissional na área de TI. Ela tem um faturamento de R\$ 380 milhões anual e, aproximadamente, mil funcionários.

Dentro das atividades de prestação de serviços que a empresa atua são oferecidos os serviços nos seguintes segmentos:

- a) *Softwares* Esportivos, que é uma divisão focada em desenvolvimento de produtos de TI para atendimento ao mercado esportivo;
- b) Serviços audiovisuais, tais como, núcleo de animação com vídeos e grafismos;
- c) *Outsourcing*, oferecendo um serviço de suporte aos seus clientes;
- d) Pesquisa e Desenvolvimento (P&D), com a Fábrica de *software*; e
- e) Cursos e treinamentos diversos nas tecnologias das empresas parceiras.

A empresa tem como proprietários dois sócios.

O processo comercial está centralizado na unidade do Distrito Federal (DF). O planejamento e controle são elaborados pelos sócios em conjunto com uma equipe multidisciplinar, dada a diversificação de atividades que a empresa desempenha no mercado e as diversas filiais em todo país.

O sistema de controle gerencial da empresa é baseado nas *SEGUINTE*s ferramentas: a) Orçamento; b)Custo ABC; c) ROI; d)Indicadores e medidas de Satisfação do Cliente; e) alguns critérios de Governança Corporativa; f) BSC;eg)Capital Intelectual. Este último é bem visível na área de desenvolvimento de *softwares*, na instalação da Fábrica de *Softwares*.

A contabilidade da empresa adota o controle por centro de custos, mas não adota o uso do IFRS nas suas demonstrações financeiras.

A empresa tem um forte viés de controle voltado para a satisfação e conquista do cliente, isto é evidenciado no seguinte trecho da entrevista:

Temos realizado constantes avaliações junto ao cliente, para sabermos onde, quando e como podemos melhorar o nosso atendimento. Valorizamos muito este feedback. (...) Como indicadores de satisfação, temos: qualidade do produto e/ou serviço prestado, quantidade de reclamações; quantidade de entregas feitas no prazo, e qualidade do produto entregue. Tudo registrado no sistema (EMPRESA A).

Para que haja este controle, a empresa faz uso do CRM.

Para a boa qualidade do produto, a empresa possui critérios de qualidade e de seleção de talentos, bem como uma avaliação 360<sup>01</sup> anual. Esta avaliação fica evidente conforme registrado nos dizeres do entrevistado:

Tudo que produzimos, possui padrões de desenvolvimento, passa por uma etapa de testes unitários, testes integrados e validação do cliente, para aí sim, ser considerado concluído. (EMPRESA A).

Quanto ao controle e avaliação de desempenho, o entrevistado declarou: “Temos metas a cumprir, estas metas são definidas pelos nossos gerentes imediatos”.(EMPRESA A).

Explicando sobre o funcionamento da avaliação 360<sup>0</sup>, o entrevistado informou:

---

<sup>1</sup>Ver tópico Capital Intelectual, no fim da página 48.

Nosso sistema de avaliação é assim: a cada semestre, o RH disponibiliza na intranet, o sistema de avaliação, para que possamos nos auto avaliar, em seguida, nossos clientes nos avaliam e depois o nosso gerente. Aí, temos uma reunião de feedback, onde ficamos sabendo se fomos bem ou mal avaliados. (EMPRESA A).

Ainda levando em conta o ambiente gerencial, a empresa faz uso de ferramentas tecnológicas de apoio à gestão, tais como: a) CRM; b) PMBOK; c) BI; d) SIO; e) SIG; e f) *ferramentas de Governança de TI*.

Com a adoção do ITIL e do COBIT, como ferramentas de Governança de TI, a empresa obteve os seguintes benefícios: a) aumento dos níveis de satisfação dos usuários internos e clientes; b) redução dos custos operacionais de TI; ec) aumento da capacidade de gestão de TI.

Do ponto de vista de estratégia de mercado, cada atividade tem um enfoque diferente, conforme afirmado pelo entrevistado:

Para o outsourcing, a estratégia é oferecer o serviço ao menor custo para o cliente. Uma vez que a maior demanda por este tipo de serviço é o governo, e passa pelo processo de licitação. Quando vendemos algum software de prateleira que precisa ser customizado, o valor o produto, vai depender da customização. Já no caso de softwares esportivos e visuais, o que dita o preço é o que apresentamos de novo e que agregue valor. (EMPRESA A).

Do ponto de vista da internacionalização, a empresa começou a buscar o mercado internacional em 2009, participando de alguns eventos internacionais, realizando palestras e sessões sobre tecnologia. Atualmente, além de continuar atuando em eventos, ela também fornece sistemas desenvolvidos voltados para o atendimento das normas esportivas mundiais, em toda a América Latina.

Quanto aos problemas que a empresa encontra com a internacionalização, foram identificadas as diferenças cambiais, principalmente devido ao momento de instabilidade econômica atual.

#### 4.1.1 Achados da Empresa “A”

De acordo com o *BNDES*, a empresa “A” é de grande porte, devido ao seu faturamento anual de R\$ 380 milhões.

A organização da empresa é do tipo “por resultados”, visto que atua em um mercado complexo e competitivo.

Sua estrutura é descentralizada com seus controles contábeis compostos por centros de responsabilidade, idealizados em centro de custos.

Aparentemente, a estrutura adotada é a de divisionalização, dado que todas as unidades realizam os trabalhos em todos os segmentos, mas, o controle dos contratos e a parte de marketing da empresa está centralizada em uma única unidade, no DF.

As tomadas de decisão têm a participação direta dos proprietários.

Observa-se que a empresa “A” adota estratégias de mercado diferenciadas, de acordo com um grupo de atividades, caracterizando um nicho do negócio. Isso denota uma não-conformidade com a literatura, evidenciada nos textos que informa que, para a atividade de *outsourcing*, a empresa utiliza a estratégia de liderança de custos e para a atividade de desenvolvimento de *software*, a estratégia de diferenciação. Já nas atividades audiovisuais e esportivas empregam a estratégia de inovação.

Do ponto de vista das ferramentas de controle gerencial, foi observado que a empresa adota as seguintes ferramentas: a) Orçamento; b) Custo ABC; c) ROI; d) mecanismos de Governança Corporativa; e) BSC; f) capital intelectual; e g) medidas de Satisfação do Cliente.

Das medidas de Governança Corporativa é possível observar que a empresa possui a interferência direta dos proprietários nas tomadas de decisão e um sistema de controle interno.

A empresa tem uma forte característica de controle voltado para a satisfação do cliente. Para isso, ela busca no mercado, profissionais qualificados e mede os seus desempenhos periodicamente, através de medidas de satisfação do cliente.

No estudo, não ficou claro se existe alguma recompensa ou bônus aos empregados com desempenho mais que satisfatório (os chamados talentos). Mas, ficou claro que existe uma métrica de avaliação de desempenho das equipes.

Do ponto de vista de ferramentas tecnológicas, a empresa utiliza: a) SIO; b) SIG; c) CRM; d) PMBOK; e) ferramentas de BI; e) ferramentas de Governança de TI, tais como ITIL, em conjunto com o COBIT, auxiliando, inclusive, a segurança da informação e obtenção de benefícios financeiros para a empresa.

Do ponto de vista da internacionalização, observa-se que a empresa é exportadora e que se encontra no estágio I de internacionalização, segundo o modelo de *Uppsala*. Ou seja, ela é uma empresa exportadora com suas atividades concentradas num único país, atuando em ramos distintos, sem uma regularidade nas exportações.

Quanto à motivação para se internacionalizar, a empresa procurou a diversificação de mercados.

O fato da empresa ainda não ter adotado o IFRS na sua contabilidade aponta para a não conformidade com o estabelecido pela Lei 11.638/2007, art. 177, parágrafo 5º, que obriga as empresas a adotarem os padrões internacionais de contabilidade (BRASIL, 2007) e a norma da CVM 457/2007 (CVMS, 2007), que estipulou um acordo com as empresas para que, a partir de 2010, todas estejam utilizando os padrões contábeis internacionais.

Do ponto de vista de adequação aos modelos de controle, é observado que a organização pode estar adequada ao *framework* proposto por Lorange e Morton (1974), pois é possível descrever o seguinte panorama:

- a) As variáveis metas, objetivos e particularidades estão presentes no quesito de identificação das variáveis de controle. Ou seja, estão explícitas, nos documentos internos, as variáveis que a empresa deseja controlar, de acordo com o seu planejamento. Isto fica evidente na fala do entrevistado, quanto as metas que os colaboradores devem atingir;
- b) No que tange ao direcionamento estratégico, foi observado o envolvimento da gestão nas diferentes atividades de prestação de serviço, evidente na presença dos sócios proprietários no controle. Esta gestão pode estar atuando nos planos de curto, médio e longo prazo;

- c) Há a possibilidade de rastreamento de desempenho, realizada através das métricas propostas pela empresa. Isto fica evidente no momento que o entrevistado informa existir um sistema para acompanhamento das avaliações de desempenho;
- d) A estrutura organizacional multidimensional é atendida, pois a empresa possui unidades comerciais, funcionais e geográficas; e
- e) A estrutura de diagnósticos é atendida, visto que é possível mensurar os possíveis desvios, aprender e saná-los, tratando para que não mais ocorram. Isto ocorre por conta da estrutura de medidas de satisfação do cliente e avaliação profissional empregada.

#### **4.1.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades Empresa “A”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Não há uma premiação pelo atingimento das metas para os empregados e o conceito de resultado é diferenciado entre cada uma das unidades. O conceito de resultado pode conflitar com a motivação. Neste caso, a motivação é muito baixa, conseqüentemente, os critérios de avaliação de desempenho são frágeis;
- b) Risco de assimetria de informações entre as unidades e a sede;
- c) Com o uso do orçamento, os planejamentos devem ser revistos constantemente, exigindo esforço dos gestores e dos diversos setores participantes da empresa. Caso não ocorra esta revisão, os custos orçamentários podem ser altos;
- d) Com a adoção do Custo ABC, os gestores devem conhecer profundamente o planejamento Estratégico e a Cadeia de Valor do negócio da empresa e executar análises que vão além dos limites da empresa.

- e) A não utilização do IFRS pode acarretar em penalização, visto que, por lei, está previsto o seu uso desde 2010;
- f) Por não utilizar o *Benchmarking*, a empresa pode ter dificuldade no seu posicionamento perante o mercado.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Maximização do uso do tempo dos envolvidos no processo administrativo, devido à descentralização, delegando aos gestores a autoridade para a tomada de decisões, sem necessidade da interferência imediata da alta administração;
- b) Utilização de ferramentas de Governança de TI apoiando a Governança Corporativa, trazendo resultados positivos para a empresa;
- c) O uso combinado do Orçamento e do BSC, como ferramentas de controle gerencial, possibilitam ao gestor obter maior conhecimento sobre a dinâmica operacional da empresa, elaborar previsão de resultados mais realistas e permitem o acompanhamento da sustentação estratégica da empresa, fornecendo um panorama mais abrangente sobre os recursos financeiros e não financeiros e melhorando a comunicação em todos os níveis da empresa;
- d) As maiores vantagens na utilização do ROI pela empresa é o fato de evidenciar o retorno propiciado pelas decisões de investimento e possibilitar a identificação de produtos que não estão contribuindo para o retorno do investimento realizado.

#### 4.2 A EMPRESA “B”

A Empresa “B” é uma empresa multinacional, fundada em 1934, com sede na França e recentemente adquirida pela empresa “XYZ Technology”, de origem

também francesa, com ações negociadas na *Euronext* de Paris. Portanto, os seus controles estão passando por um momento de transição.

A empresa “B” tem, aproximadamente, nove mil colaboradores espalhados em 50 países e um faturamento anual médio de US\$ 30 bilhões.

Seu controle, hoje, é centralizado e a comunicação é verticalizada, sendo que as diretrizes são ditadas pela empresa “XYZ Technology” e pelo CEO (*Chief Executive Officer*) da empresa “B”.

Os funcionários estão dispostos de acordo com as suas habilidades e tarefas comuns. Sua contabilidade adota o controle por Centro de Investimentos e suas demonstrações contábeis utilizam o IFRS.

A empresa “B” tem seus produtos e serviços direcionados para o desenvolvimento de *softwares*, segurança da informação, *outsourcing* e consultoria.

As estratégias de mercado são evidenciadas pelas palavras do entrevistado:

Nossa estratégia é oferecer produtos e serviços diferenciados ao cliente. Porém, quando participamos de alguma concorrência para oferecer alocação de mão de obra ou implantação de infraestrutura para segurança da informação, sempre estudamos o melhor preço a ser oferecido, de modo satisfazer o cliente e obtermos algum lucro. (EMPRESA B).

A empresa utiliza como ferramentas de controle gerencial:

- a) Orçamento de investimentos, cuja periodicidade de planejamento é anual, com metas previamente estabelecidas;
- b) Custo ABC, uma vez que suas receitas são provenientes de diversas atividades faz-se necessário o controle adequado de seus custos;
- c) Diretrizes de Governança Corporativa, tais como: Conselho de Administração, política de incentivos gerenciais, Código de Ética, sistema de controle interno e monitoramento de ações diretas de tomada de controle por parte da nova empresa proprietária; e
- d) Medidas de Satisfação do Cliente, tais como: qualidade dos produtos e serviços prestados, quantidade de reclamações realizadas pelos clientes e quantidade de entregas feitas no prazo.

Como ferramentas tecnológicas de apoio, ela utiliza os seguintes produtos e metodologias:

- a) Sistemas de Informação Operacional, tais como, ponto eletrônico, contas a pagar etc.;
- b) Sistemas de Informação Gerencial desenvolvidos internamente, que estão sofrendo alterações ou sendo descontinuados devido à mudança de controle empresarial;
- c) Ferramentas ERP, através da utilização da ferramenta SAP; e
- d) PMBOK na gestão dos projetos das Fábricas de *software*.

O processo de contratação e identificação de novos talentos, após a transição de controle de propriedade, é realizado pela atual empresa proprietária.

Do ponto de vista da internacionalização, a empresa buscou novas oportunidades de mercado visando ao seu crescimento e autonomia. Tem como principal problema para a elaboração dos seus relatórios as constantes variações cambiais nos diversos países em que está instalada.

#### **4.2.1 Achados da Empresa “B”**

A forte centralização coma informação verticalizada indica que a empresa tem controle do tipo burocrático. Mas, dada a disposição dos funcionários de acordo com as suas habilidades e tarefas comuns, é observado um *mix* de características de controle, caracterizando, assim, o controle matricial, em conjunto com centros de investimentos.

Sua estratégia junto ao mercado, quando à atividade de consultoria e desenvolvimento de *software* para os clientes, é de diferenciação. Quando atuando na atividade de *outsourcing* e segurança da informação, a estratégia adotada é de Liderança de Custos.

As ferramentas de controle gerencial são: a) Orçamento; b) Custo ABC; c) Governança Corporativa; e d) medidas de Satisfação do Cliente.

Para apoiar o controle gerencial, a empresa utiliza as seguintes ferramentas tecnológicas: a) SIO; b) SIG; c) ferramentas ERP; ed) PMBOK.

A empresa “B” tem como características ser uma empresa Multinacional, ocupando o estágio IV de Internacionalização, conforme o modelo de *Uppsala*.

É uma empresa de grande porte, de acordo com a categorização do BNDES, que está passando por um processo de transição de propriedade e que pode, futuramente, ter seu nome extinto. Porém, a marca e o *know-how* devem ser incorporados à empresa proprietária. Isto é ressaltado no trecho da entrevista: “ainda não sabemos se será mantido o nome da empresa, se será apenas uma marca a ser incorporada, enfim, não sabemos ainda como ficará” (EMPRESA B).

Como a empresa é uma multinacional, está sujeita à Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) e, por isso, adota o IFRS nos diversos escritórios nos países em que se instalou. Isso gera um problema durante o processo de conversão de moedas, dadas as variações cambiais constantes a que estão submetidos os diversos países em que está instalada, evidenciado nos dizeres do entrevistado: “A nossa maior dificuldade com a internacionalização é a variação cambial, por conta dos diversos países que estamos presentes e a adequação com as diretrizes da nova proprietária”.(EMPRESA B).

Do ponto de vista de adequação aos modelos de controle, é observado que a organização tem um forte indício de estar adequada ao *framework* de controle proposto por Lorange e Morton (1974), pois é possível descrever o seguinte panorama:

- a) Identificação das variáveis de controle pertinentes, ainda que em processo de transição. Os controles são feitos pela Sede da cada país em que a organização está instalada.
- b) É possível que tenham sido desenvolvidos bons planos de curto prazo, caso contrário, o processo de transição para os clientes e fornecedores, seria extremamente problemático, como evidenciado nas palavras do entrevistado: “*aparentemente, o processo de transição está sendo tranquilo, nossos fornecedores e clientes estão cientes continuam sendo muito solidários e solícitos quanto a isto*”. (EMPRESA B);

- c) Registro do grau de desempenho atual dos planos de curto prazo ao longo do conjunto de variáveis de controle, não evidenciado nas entrevistas.

Observa-se, como premissa deste plano, a preocupação com: a) a necessidade de os sistemas de controle serem modificados para refletirem a evolução dos padrões organizacionais cada vez mais complexos, evidenciados pelo processo de transição; b) o possível uso de variáveis não monetárias como parte regular do sistema de controle formal que, infelizmente, não foi evidenciado; e c) uma possível ligação entre planejamento, controle e operações, visto que o processo de transição ocorre de maneira regular.

#### **4.2.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “B”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) O processo de transição pode prejudicar o andamento de algumas atividades devido à mudança de comportamento da empresa. Esta empresa vai adquirindo características do novo proprietário ao longo do tempo, que podem influenciar na cultura dos membros da organização atual, influenciando os resultados durante este período. Esta é uma potencial ameaça, referente ao controle do tipo burocrático, pois a motivação está reduzida com o processo de transição e baixa transparência e, surge, então, a indefinição de continuidade por parte dos colaboradores;
- b) Como o controle é centralizado, o tempo de resposta pode ser longo, acarretando prejuízos por conta da demora na tomada de decisão;
- c) A não utilização do ROI implica que os gestores não conseguem determinar eficiência global da administração na obtenção de lucros;

- d) Pela não utilização do EVA, os gestores não conseguem evidenciar se as decisões de investimento em um determinado produto trouxeram retorno para a empresa; e
- e) Sem a adoção do *benchmarking*, a empresa não tem como se comparar com outras empresas que estejam no mesmo patamar de negócios.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) O emprego do método de Custeio ABC permite a redução de distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos na linha de produção; e
- b) Com a adoção dos critérios de Governança Corporativa a empresa tenta se resguardar de riscos morais. Principalmente neste momento de transição de propriedade.

#### 4.3 A EMPRESA “C”

A empresa “C” é uma multinacional, fundada em 1974, em Santiago, no Chile, onde ainda é sua sede.

Trata-se de uma das maiores empresas latino-americanas de prestação de serviços em TI. Ela está presente em 10 países, todos na América Latina. Contempla 62 escritórios e mais de 22 mil colaboradores, com um faturamento de US\$1,4 bilhões e umareceita bruta em 2014 de US\$ 878 milhões, desta 43,6% foi gerada no Brasil.

A empresa começou suas atividades no Brasil no fim da década de 1980, onde possui 26 escritórios em todo território nacional, com 5 mil colaboradores. Ela negocia suas ações na Bolsa de Valores de Santiago.

Neste ano, a empresa “C” comprou a empresa “KYZ”, brasileira, com mais de 30 anos de existência, também de consultoria de informática, que tem como ramo de atuação o *outsourcing*.

A gestão corporativa da empresa “C” é baseada no Chile e a gestão das suas várias unidades de negócios é distribuída por toda a América Latina. Isto permite a agilidade e flexibilidade no desenvolvimento, mantendo mecanismos de controle eficazes que asseguram a correta implementação da estratégia de negócios definida pela administração geral (no Chile). Ela é uma parceira da SAP.

A comunicação entre os diversos níveis hierárquicos na empresa é eficiente e clara em seus documentos internos, visando a atingir as metas a serem perseguidas. Para isso, é emitida por fontes confiáveis e relevantes para o desempenho da empresa, como a alta administração, os gestores de departamentos etc.

A empresa está avaliando a possibilidade de disponibilizar ações para serem negociadas na BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo. Porém, ainda não há nenhuma conclusão a respeito, dada a instabilidade econômica e política que o país está passando.

No Brasil, a empresa “C” possui 4 divisões de negócio: a) Consultoria de serviços de TI; b) Representação do SAP; c) Elaboração e implantação de plataformas tecnológicas; e d) desenvolvimento de aplicativos.

No que tange os serviços de TI, ela oferece aluguel de *data center*, *outsourcing* e projetos de integração, entre outros, relacionados à parceria SAP.

Esta empresa possui a visão, missão e valores, bem definidos.

Sua estrutura é descentralizada, no que diz respeito ao controle dos indicadores de desempenho.

Sua contabilidade está estruturada em centro de custos e as demonstrações financeiras ainda não utilizam o IFRS, porém a contabilidade está realizando o processo de conversão no escritório matriz, no Chile.

A empresa tem como estratégia a oferta de produtos e serviços diferenciados para o cliente.

Do ponto de vista financeiro, possui uma boa gestão e um bom controle orçamentário, devido a um alto índice de receitas recorrentes associadas a contratos de longo prazo, resultando em uma disponibilidade de caixa saudável e um baixo grau de endividamento.

A empresa faz uso do Custo ABC como ferramenta gerencial, na intenção de apropriar adequadamente os custos nos diversos setores produtivos, reduzindo a margem de erro em rateios arbitrários.

Ela também utiliza o ROI para realizar cálculos de oferta global de soluções e serviços, através de certificações para integrar, implementar, desenvolver, gerenciar, operar e apoiar uma gama diversificada de soluções, aplicações e serviços associados às diversas tecnologias empregadas.

Faz uso do EVA para verificar se os negócios que a empresa realizou estão produzindo lucro ou cobrindo os seus custos.

Também utiliza o *Balanced Scorecard*, no apoio à gestão estratégica, elaborado por uma empresa externa e divulgado em todas as unidades.

Observa-se que a empresa possui os seguintes mecanismos de Governança Corporativa:

- a) Conselho de Administração, composto por três membros conselheiros;
- b) Conselho fiscal;
- c) Política de incentivos gerenciais, na qual os executivos recebem um bônus de desempenho anual dependendo dos resultados da companhia e da unidade em que estão atuando;
- d) Forte sistema de controle interno desenvolvido pela matriz e disseminado nas diversas unidades; e
- e) Código de Ética bem definido, disponível na intranet da empresa.

Como métricas capazes de avaliar a satisfação do cliente, a empresa possui um indicador de qualidade dos produtos/serviços prestados, um indicador e quantidade de reclamações e um indicador de quantidade de entregas feitas no prazo.

No que diz respeito ao processo de gestão de recursos humanos, a empresa possui o acompanhamento dos seus colaboradores através de um sistema de avaliação, que ocorre da seguinte maneira: O empregado se auto avalia, seus pares o avaliam, seus superiores imediatos o avaliam e, por fim, os clientes o avaliam.

Já o processo de recrutamento é bem rígido, alguns empregados são recrutados via indicação. Outros são encontrados nas universidades. Sempre buscando identificar novos talentos, o processo consiste de uma análise curricular, entrevistas, testes de conhecimentos específicos, e finalmente, o de saúde.

A empresa possui um processo de disseminação do conhecimento, através de reuniões, treinamentos, informes etc. Todos necessários para o nivelamento profissional dos colaboradores das diversas unidades.

A empresa “C” faz uso de *benchmarking* para se situar frente às exigências do mercado, cada vez mais competitivo e complexo. Desta maneira, o setor de marketing tem métricas adequadas para esta avaliação.

No que diz respeito a ferramentas tecnológicas, a empresa utiliza:

- a) SIG – desenvolvido internamente e com seus módulos integrados parcialmente com o SAP. Este sistema é capaz de suportar informações de atividades internacionais de tal forma que é utilizado pelas demais unidades da América Latina;
- b) Ferramentas de BI – compradas no mercado por um fornecedor de *software* específico e um *Datawarehouse* como base de dados;
- c) Ferramentas ERP - A empresa utiliza todos os módulos disponíveis no SAP (Fi, CO, HR etc.);
- d) PMBOK – no auxílio da gestão de projetos internos; e
- e) Ferramentas de Governança de TI, tais como, COBIT e ITIL, observando os seguintes benefícios: a) fortalecimento dos controles de gestão dos ambientes de TI; b) redução do tempo de execução e distribuição de serviços; c) redução dos custos operacionais de TI; d) aumento da capacidade de gestão; e) alinhamento estratégico de negócio com a TI; e f) ampliação do foco no cliente e nos negócios.

Do ponto de vista da internacionalização, a empresa “C”, em 1984, motivada, inicialmente, pela possibilidade de novas oportunidades no mercado Sul-Americano, expandiu suas atividades inaugurando uma nova unidade no Peru. Atualmente, esta motivação pela internacionalização foi reforçada pela proximidade geográfica com os países vizinhos, expandindo o seu mercado.

Os problemas identificados são: a) as variações cambiais dos diversos países em que suas unidades estão instaladas; b) as dificuldades econômicas que cada país passa; e c) as medidas que cada governo traça para sanar as dificuldades encontradas devido à instabilidade econômica. Isso fez com que o lucro fosse 28,4% menor em relação ao ano de 2013, principalmente, devido a efeitos extraordinários registrados com a venda de participações em empresas coligadas, aumento de impostos em 2014 e reavaliação de investimentos no exterior em busca de uma taxa de câmbio mais elevada.

#### **4.3.1 Achados da Empresa “C”**

A empresa “C” apresenta uma forte centralização dos controles por parte da matriz, no Chile, e por parte dos CEOs das unidades em que está instalada. O que evidencia que os seus processos e controles são do tipo Burocrático, com a comunicação vertical da matriz para as diversas unidades e, como tal, sua estrutura é Matricial. Quanto à estrutura contábil por centros de responsabilidade, o utilizado é o centro de custos.

Sua estratégia junto ao mercado é de diferenciação, visto que procura oferecer aos seus clientes um produto adequado e customizado a cada uma das suas próprias necessidades.

A empresa possui os seguintes mecanismos de Governança Corporativa: a) Conselho de Administração; b) Conselho Fiscal; c) Política de incentivos gerenciais; d) Sistema de controle Interno; e e) Código de Ética. Todos de acordo com a literatura proposta.

Para que haja o bom funcionamento do Sistema de Controle Gerencial, a empresa faz uso das seguintes ferramentas: a) Orçamento; b) Custo ABC; c) ROI; d) EVA; e) BSC; f) Governança Corporativa; g) medidas de Satisfação do Cliente; h) *benchmarking*; e j) Capital Intelectual.

Com a utilização do EVA, a contabilidade da empresa deveria adotar, como sistema de centro de responsabilidade, o tipo “centro de investimentos”, conforme a literatura. Isso implica que a empresa também deveria adotar nos seus controles, a ferramenta preço de transferência.

Talvez a empresa não utilize o método de Custeio Padrão, como ferramenta de controle gerencial, pelo fato de já utilizar o método de Custeio ABC, evitando ambiguidade nos métodos.

Suas ferramentas tecnológicas de apoio gerencial são: a) SIG; b) BI; c) ERP com utilização do SAP; d) ferramentas de Governança de TI; e) PMBOK na gestão de projetos.

Do ponto de vista da internacionalização, a empresa “C.” tem como características, ser uma empresa multinacional, ocupando o estágio IV de internacionalização, conforme o modelo de *Uppsala*.

Trata-se de uma empresa de grande porte, de acordo com a categorização do BNDES, que ainda não faz uso do IFRS nas demonstrações financeiras. Como ela tem pretensão de negociar seus papéis na BOVESPA, este processo de conversão para utilização do IFRS deve ser acelerado, mas os entrevistados não souberam definir a data de conclusão de tal processo. Porém, a empresa está, atualmente, em discordância com a lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007) e com a norma da CVM número 457 (CVM, 2007), pois já deveria ter adotado tal padrão desde 2010.

A motivação inicial para a internacionalização foi a possibilidade de oportunidades de mercado. Atualmente, esta motivação ganhou reforço pela proximidade geográfica com os países em que a empresa possui unidades, que proporcionaram oportunidades de mercado crescentes.

Do ponto de vista da adequação aos modelos de controle gerencial, aparentemente, a empresa “C” possui indícios de que esteja aderente ao quadro referencial de Flamholtz (1996), pois existem as seguintes evidências:

- a) Confiabilidade Comportamental – evidenciada na fala do entrevistado: “a comunicação na empresa flui através de correios eletrônicos e intranet. Temos um departamento de comunicação que busca divulgar as diretrizes traçadas pela alta administração aos diversos colaboradores”. (EMPRESA C);
- b) Relevância Comportamental – este critério é evidenciado nos pontos em que os controles são sistematizados, portanto, passíveis de rastreabilidade, e para serem sistematizados, é necessário processos, objetivos claros e organização dos objetivos; e
- c) Validade Comportamental – exposta nas atitudes da gestão da Empresa e evidente nos controles de avaliação de desempenho, uma vez que conduz os colaboradores ao comportamento que a alta direção traça para a empresa, em conformidade com a literatura.

#### **4.3.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “C”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) O momento de instabilidade econômica que o mundo vem apresentado – isto é um ponto negativo, visto que, por característica do controle burocrático, a empresa pode demorar ou ter dificuldades de adaptação às mudanças do contexto social, político e comportamental do país em que opera, podendo comprometer os resultados futuros, dada a alta complexidade e competitividade do mercado;
- b) Aumento de impostos para suprir as necessidades do governo, neste momento de crise econômica e política que o Brasil atravessa;
- c) Alta variação cambial, obrigando a empresa a reavaliar os seus investimentos no país;
- d) Possível demora na tomada de decisão, visto que o tipo de controle é centralizado na sede no Chile ou nos CEOs;

- e) Devido à escolha de utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, a empresa deve rever constantemente o seu planejamento, exigindo maior esforço dos gestores. Estes planejamentos são baseados em estimativas, portanto, há um grau de incerteza relacionado aos resultados previstos;
- f) Com a adoção do método de Custeio ABC, como ferramenta de controle gerencial, surge a obrigação dos gestores em conhecer a fundo o planejamento estratégico da empresa, bem como o papel da contabilidade de custos, de toda a cadeia de valor do negócio e a execução de análises, além dos limites da empresa;
- g) O cuidado que os gestores devem ter ao adotar medidas de satisfação do cliente como ferramenta de controle gerencial para evitar adotar estratégias de fidelização equivocadas, baseadas apenas na percepção de clientes;
- h) O cuidado que os gestores devem ter ao adotar o *benchmarking* como ferramenta de controle gerencial diz respeito às métricas para a avaliação, visto que não existem empresas iguais;
- i) A não utilização do IFRS pode acarretar em penalização, visto que, por lei, está previsto o seu uso desde 2010; e
- j) A não utilização de preços de transferência pode causar falhas de avaliações nas decisões focadas em objetivos da organização.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Forte presença na América Latina favorecida pela proximidade geográfica, simetria cultural e agilidade na comunicação com a sede no Chile;
- b) Utilização de ferramentas de Governança de TI apoiando a Governança Corporativa, trazendo resultados positivos para a empresa;

- c) Aumento da capacidade de gestão de TI, possibilitando o alinhamento estratégico de negócio com a TI e ampliação do foco no cliente e nos negócios, evidenciado na seguinte informação do entrevistado:

há uma estratégia de crescimento por meio de aquisições com base nos seguintes princípios: consolidação continuada na região da América Latina com ênfase nos principais mercados: incorporação de soluções de TI que sejam inovadoras, complementares e que agregam valor à oferta atual, entrada para setores verticais fundamentais que apresentam oportunidades de crescimento, e... incorporação das empresas que oferecem custos competitivos. Este plano prevê um financiamento utilizando recursos próprios e outros de emissão de dívida, garantindo sempre uma estrutura de capital equilibrada, condição que sempre esteve presente nos objetivos financeiros da empresa. (EMPRESA C).

- d) De acordo com a literatura, com a adoção do ROI, como ferramenta de controle gerencial, é possível evidenciar o retorno propiciado pelas decisões de investimento e possibilitar a identificação de produtos que não estão contribuindo para o retorno do investimento feito neles;
- e) Com a adoção do BSC, como ferramenta de controle gerencial, segundo a literatura, é possível acompanhar, dar sustentação estratégico-empresarial e melhorar a comunicação da estratégia adotada pela empresa, em todos os níveis;
- f) Com a adoção de medidas de Satisfação dos Clientes, como ferramenta de controle gerencial, a empresa busca conseguir a satisfação e a fidelidade do cliente, conforme evidenciado na fala do entrevistado:

[...] possuímos um programa de suporte ao usuário maduro na empresa, visando atingir o nível máximo de dinamismo nos processos, que envolve diretamente a capacidade de atendimento da área de tecnologia, na intenção de atender o melhor possível os nossos clientes.(EMPRESA C).

#### 4.4 A EMPRESA “D”

A empresa “D” foi fundada em 1989. Estando presente no mercado há mais de 20 anos, é uma empresa global de prestação de serviços em Tecnologia da Informação, com sede no Brasil, atuando em integração, *outsourcing* e consultoria de TI, com vasta experiência em gestão de projetos.

A empresa teve, em 2013, um faturamento de R\$ 271 milhões e possui mais de 2 mil colaboradores.

Apresenta uma taxa de crescimento de 130%, de 2008 a 2013. Ou seja, em cinco anos sua taxa de crescimento médio foi de 25% ao ano. Para o ano de 2014, a empresa ainda não tinha calculado esta taxa.

Entre os anos de 2012 e 2013 investiu, aproximadamente, R\$ 30 milhões em expansão de capacidade produtiva, com aplicação em infraestrutura, treinamento, P&D para diversificação e inovação, novos escritórios, alcançando o exterior, com apoio do BNDES. Com isso, ela espera abrir o seu capital até 2016.

A empresa tem dois sócios e sua sede está situada no estado de São Paulo, mas também possui escritórios no Rio de Janeiro, Brasília, Belo Horizonte, Fortaleza e Estados Unidos, com atuação em todo o território nacional e no exterior. Ela faz parte de um grupo de três empresas. Todas voltadas para a área de serviços em TI.

Possui sua estrutura de controle descentralizada, com metas e objetivos estabelecidos. A contabilidade utiliza, em seus controles, o conceito de centro de custos, porém, suas demonstrações financeiras ainda não utilizam o IFRS. No entanto, está realizando o processo de conversão das normas brasileiras para o IFRS. Não foi informada a data para conclusão da conversão.

A gestão acompanha, com frequência, os indicadores de desempenho das equipes, visando ao aprimoramento do seu trabalho.

Como estratégia de mercado, adotou oferecer produtos e serviços ao menor custo.

Para melhor se destacar no mercado, também adotou um regime de parceria, em que empresas internacionais de nome, como a SAP, Oracle, Microsoft, entre outras, treinam e apoiam os colaboradores em busca da excelência no atendimento aos clientes.

A empresa utiliza as seguintes ferramentas de controle gerencial:

- a) Orçamento semestral, com metas de desempenho estabelecidas;
- b) Método de Custeio ABC;
- c) BSC, elaborado por uma empresa terceirizada;

- d) Alguns mecanismos de Governança Corporativa, como: Conselho de Administração, Conselho Fiscal, sistema de controle interno e participação direta dos proprietários nas decisões da empresa;
- e) Medidas de Satisfação do Cliente, como: qualidade dos produtos/serviços, quantidade de reclamações e quantidade de entregas feitas no prazo; e
- f) Alguns mecanismos de Capital Intelectual, como potencial da empresa em função das conquistas de mercado, tais como: marca, clientes e negócios recorrentes; Know-how; expertise, criatividade e conhecimento das ferramentas empregadas para trabalhos nos clientes; domínio em novas tecnologias e metodologias, de acordo com as empresas parceiras.

Como ferramentas tecnológicas empregadas no controle gerencial, a empresa utiliza:

- a) SIGs desenvolvidos internamente como, por exemplo: controle de ponto no cliente;
- b) Sistemas ERP, através do SAP e do Banco de Dados *Oracle*;
- c) CRM na gestão da carteira de clientes;
- d) PMBOK na gestão de projetos internos e externos à empresa; e
- e) Ferramentas de Governança de TI, tais como: certificação CMMI no nível de maturidade 3, que vem oferecendo melhorias contínuas nos processos cotidianos da empresa e outras ferramentas com base na linguagem de programação Java.

Do ponto de vista de métricas e critérios para avaliação de desempenho dos empregados, a empresa D lança mão do método de avaliação 360°. Onde o empregado se auto avalia e é avaliado pelo gestor direto e pelo cliente.

Em relação ao processo de internacionalização, este começou em 2011 e, atualmente, a empresa “D” é uma empresa presente fisicamente, apenas, nos EUA, além do Brasil. Uma das suas maiores dificuldades com a internacionalização são os problemas ligados à variação cambial.

#### 4.4.1 Achados da EMPRESA “D”

A organização da empresa “D” é do tipo “por resultados”, visto que atua em um mercado complexo e competitivo.

Sua estrutura é descentralizada com a sua contabilidade idealizada em centro e custos.

Como todas as unidades realizam os trabalhos em todos os segmentos, exceto o controle dos contratos, que está centralizado em uma única unidade em SP, a estrutura caracterizada por esta empresa é divisional, visto que, segundo a literatura, se as principais funções das atividades de produção e marketing de um produto ou uma família de produtos são agrupadas em unidades organizacionais maiores e separadas, caracteriza-se a divisionalização.

A empresa “D” tem suas áreas de atividades diversificadas e divididas de acordo com o nicho do negócio. Neste sentido, a empresa adotou a estratégia de liderança de custos.

Quanto à utilização de ferramentas de controle gerencial, a empresa lança mão das seguintes ferramentas: a) orçamento; b) BSC; c)Custo ABC;d)Governança Corporativa; e)medidas de Satisfação doCliente; ef)Capital Intelectual.

Já quanto à utilização de ferramentas tecnológicas, a empresa lança mão das tecnologias: a) sistemas de informação gerencial; b)ferramentas ERP; c)CRM; e)PMBOK; ef)ferramentas de Governança de TI.

A empresa possui os seguintes mecanismos de Governança Corporativa: a) Conselho de Administração; b) Conselho Fiscal; c) sistema de controle interno; e d) participação direta dos proprietários nas decisões da empresa.

Devido aos altos investimentos realizados para o crescimento e a crescente demanda para a internacionalização de seus serviços, a Empresa “D” busca oportunidades de mercado como estratégia de crescimento.

A empresa “D” possui características de empresa global. Pois, ao consultar o conceito, observa-se que a empresa busca adquirir vantagem competitiva em termos

de custos e receitas, através de operações centralizadas em escala global, com as suas atividades estratégicas críticas concentradas num único país: o Brasil.

Ainda, de acordo com o modelo de *Uppsala*, a empresa “D” encontra-se no estágio III de internacionalização. Ou seja, possui unidade de vendas no exterior.

Do ponto de vista de tamanho, ela é uma empresa de grande porte, de acordo com a definição do BNDES.

Esta empresa ainda não faz uso do IFRS, segundo as informações coletadas em entrevista. Tal postura está em desacordo com o estabelecido na Lei 11.638/2007, art. 177, parágrafo 5º, que obriga as empresas a adotarem os padrões internacionais de contabilidade (BRASIL, 2007) e a norma da CVM 457/2007 (CVM 2007) que estabelecem que o IFRS deve ser adotado pelas empresas a partir de 2010, entre outras providências.

Do ponto de vista de adequação aos modelos de controle gerencial, aparentemente, a empresa “D” possui indícios de que esteja aderente ao quadro referencial de Flamholtz (1996), pois se observa a possibilidade de efetiva clareza da comunicação gerencial das metas a serem perseguidas, da confiabilidade e da relevância destas para o desempenho da empresa, bem como o atingimento de metas estabelecidas no planejamento estratégico, evidenciado na fala do entrevistado: “Todas as comunicações da presidência e da diretoria com os empregados são realizadas via intranet ou correio eletrônico. Todas as metas estabelecidas são divulgadas e alimentadas nos sistemas de acompanhamento de metas de equipe” (EMPRESA D).

#### **4.4.2 Ameaças (riscos) e oportunidades da Empresa “D”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Instabilidade econômica e política que o país está passando, impactando no aumento de impostos para suprir as necessidades do Governo;

- b) Alta variação cambial, dificultando a contabilização dos valores em moeda nacional;
- c) Utilização parcial de ferramentas de Governança Corporativa. A empresa pode fazer melhor uso das ferramentas visando a melhorar o controle sobre os gestores e os resultados para a empresa. Neste caso, como a empresa possui seus controles por resultados, o conceito equivocado de resultado pode interferir na participação de pessoas no processo de definição dos mecanismos de controle da empresa, que serão utilizados para avaliar o desempenho no caso, dos gestores de cada centro de responsabilidade;
- d) Conforme a literatura, devido à escolha de utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, a empresa deve rever constantemente o seu planejamento, exigindo maior esforço dos gestores. Estes planejamentos são baseados em estimativas, portanto, há um grau de incerteza relacionado aos resultados previstos;
- e) Com a adoção do método de Custeio ABC como ferramenta de controle gerencial, surge a obrigação dos gestores em conhecer a fundo o planejamento estratégico, bem como o papel da contabilidade de custos, toda a cadeia de valor do negócio e a execução de análises, além dos limites da empresa;
- f) A não utilização do IFRS, pode acarretar penalização, visto que, por lei, está previsto o seu uso desde 2010;
- g) Segundo a literatura, o fato da empresa não utilizar o ROI e o EVA para acompanhar os investimentos na linha de produção pode acarretar decisões equivocadas que possam comprometer o capital investido; e
- h) A não adoção do *benchmarking* pela empresa pode acarretar dificuldades de posicionamento perante o mercado.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Utilização de ferramentas de Governança de TI apoiando a Governança Corporativa, trazendo resultados positivos para a empresa, conforme a fala do entrevistado:

Com a utilização da GTI nestes últimos anos, já observamos uma redução de riscos durante o processo de desenvolvimento de software, melhoria do desempenho, da capacidade de gestão de recursos e dos processos de segurança da informação, e por consequência, redução de custo de desenvolvimento e maior valor agregado ao produto. EMPRESA E).

Isto provocou um aumento da capacidade de gestão de TI, possibilitando o alinhamento estratégico de negócio com a TI e ampliação do foco no cliente e nos negócios;

- b) Como característica da empresa, cujo controle, possivelmente, seja do tipo divisional, segundo a literatura, há uma tendência de redução de complexidade das atividades organizacionais, reduzindo o tempo de resposta nas tomadas das decisões, melhor desempenho da administração, maior delegação das atividades aos gestores;
- c) Maior conhecimento sobre a dinâmica operacional da empresa, a partir da utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial;
- d) Com a adoção do Custo ABC, como ferramenta de controle gerencial, é possível identificar e quantificar os custos de atividades que impliquem em ineficiências operacionais; e
- e) De acordo com a literatura, com a adoção do BSC, como ferramenta de controle gerencial, é possível acompanhar e dar sustentação estratégico-empresarial, bem como a melhora da comunicação da estratégia adotada pela empresa, em todos os níveis.

#### 4.5 A EMPRESA “E”

A empresa “E” é multinacional de origem brasileira, fundada em 1998 a partir da junção de duas empresas, no embalo do “boom da Internet”. Com forte presença nos Estados Unidos, França, Chile, Argentina, Peru, Colômbia e Panamá, possui,

pelo menos, uma unidade de venda em cada um dos países instalados, com mais de 22 mil colaboradores espalhados pelas suas instalações. No ano de 2014, ela obteve um faturamento de R\$ 2 bilhões. Só aqui, no Brasil, ela possui 15 unidades operacionais.

A empresa tem seu controle descentralizado nas diversas unidades. Este controle é de grande complexidade e voltado para a obtenção de resultados financeiros positivos. Devido ao porte, a empresa tem dificuldade na formalização de procedimentos de controle. Neste sentido, a contabilidade da empresa “E” está estruturada em centro de custos e as demonstrações financeiras utilizam o IFRS desde 2010.

A empresa “E” busca conhecer as necessidades e as estratégias de negócio de seus clientes, fazendo, então, a gestão de operações estratégicas e vitais de seus clientes com agilidade e flexibilidade, assegurando a disponibilidade e a segurança das informações. Ela adota a estratégia de fornecer seus serviços ao menor custo, devido à sua grande experiência e controle dos custos operacionais.

A empresa “E” possuiu ações negociadas na bolsa de valores (BM&F). Porém, em 2010, a empresa *PódiumIT* adquiriu 100% De suas ações, de modo que passou a ser uma empresa de capital fechado. Desde então, ela vem adotando alguns mecanismos de Governança Corporativa, tais como: Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Sistema de Controle Interno e Código de Conduta.

Como ferramentas de controle gerencial, a empresa utiliza:

- a) Orçamento de custos, com periodicidade semestral e anual;
- b) Custo ABC, de acordo com cada atividade exercida por cada profissional;
- c) *BSC*, para controle estratégico, desenvolvido por uma consultoria;
- d) Capital intelectual, nas avaliações internas de seus colaboradores e no processo seletivo;
- e) ROI, na avaliação adequada dos investimentos na linha de serviços prestados;
- f) EVA, na avaliação dos retornos financeiros dos negócios;
- g) Mecanismos de Governança Corporativa, conforme já mencionado;

- h) Medidas de satisfação do cliente, tais como: quantidade de reclamações registradas e quantidade de entregas feitas no prazo, e;
- i) *Benchmarking*.

Como ferramentas tecnológicas, a empresa utiliza:

- a) Sistemas de Informação Gerencial, desenvolvido internamente;
- b) Ferramentas ERP, com base nos produtos *JDEdwards*;
- c) Sistema de Gestão da Cadeia de Suprimentos (SCM), realizando o acompanhamento de entregas, monitoramento de estoques e tratando ocorrências diretamente com clientes e com as áreas responsáveis, garantindo o fluxo eficiente dos processos ordenados para entrega (*Order to delivery*);
- d) CRM, garantindo o cumprimento dos *ServiceLevelAgreement (SLAs)* visando o melhor atendimento ao cliente, e;
- e) Ferramentas de Governança de TI, relacionadas à segurança da informação, baseadas nas normas ISO 27.001.

Para que continue a servir seus clientes com critérios de excelência, a empresa busca novos talentos, sob demanda para novos projetos, dando a preferência aos profissionais indicados pelo próprio cliente, que, posteriormente, serão avaliados pelo seu desempenho no projeto e pelas entregas feitas no prazo.

A empresa entrou no mercado internacional em 2010 em busca de diversificação de mercado, evitando a dependência da economia do país. Neste sentido, cada unidade internacional adotou o padrão internacional de governança e, conseqüentemente, não possui sistema de controle gerencial uniformizado.

A dificuldade que a empresa enfrenta, atualmente, com a internacionalização nas diversas unidades é relacionada a problemas de adequação às normas tributárias vigentes em cada país, dada a instabilidade econômica mundial e, principalmente, a brasileira. Esta instabilidade acaba por interferir nos tributos que devem ser recolhidos nos países em que estão atuando.

Do ponto de vista organizacional, a empresa possui padrões que obrigam os empregados a seguirem nos seus procedimentos diários. Estes padrões são rígidos e não dão brechas para a criatividade da administração frente às situações não

previstas. Qualquer irregularidade ou imprevisto deve ser comunicado aos gestores para que possam solicitar a alteração dos padrões junto à alta administração.

Na fase de planejamento da empresa “E”, a administração busca atender os objetivos pessoais de seu corpo de colaboradores, de acordo com a unidade do país instalado e/ou possibilitando acordos. Ela busca, também, uma afinidade na obtenção das medidas das realizações, que devem considerar outros agrupamentos, finalmente, corrigir o processo durante o andamento.

#### **4.5.1 Achados da Empresa “E”**

Do ponto de vista de tamanho, a empresa “E” é considerada de grande porte, de acordo com a definição do BNDES.

Sua organização é do tipo “por resultados”, visto que atua num mercado competitivo e muito complexo. Sua estrutura é descentralizada e do tipo divisional.

A contabilidade está estruturada utilizando o conceito de centro de custos.

Em relação ao mercado, a empresa adota a estratégia de fornecimento de seus serviços ao menor custo. Ou seja, liderança de custos.

Quanto às ferramentas de controle gerencial, a empresa “E” adota: a) Orçamento de custos; b) Custo ABC; c) Capital Intelectual; d) ROI; e) EVA; f) BSC; g) Governança Corporativa; h) medidas de satisfação do cliente; e i) *benchmarking*.

Como ferramentas tecnológicas de apoio ao seu Sistema de Controle Gerencial, a empresa “E” utiliza: a) Sistemas de Informação Gerencial; b) ferramentas ERP; c) SCM; d) CRM; e e) ferramentas de Governança de TI.

A empresa possui os seguintes mecanismos de Governança Corporativa: a) Conselho de Administração; b) Conselho Fiscal; c) Sistema de Controle Interno; e d) Código de Conduta.

Do ponto de vista da internacionalização, quando a empresa se declara multinacional, ela entra em acordo com a classificação das empresas, segundo Denberg e Gomes (2013). Isto porque, uma empresa multinacional pretende

explorar vantagens competitivas importantes domesticamente, diversificando atividades em outros países, cujo objetivo seria a reprodução quase exata da matriz em cada uma das filiais no exterior, sendo receptiva e sensível às diferenças nacionais.

Assim, a empresa “E” também está de acordo com o modelo de *Uppsala*, pois encontra no estágio IV de internacionalização. Ou seja, possui unidades próprias de vendas e produção no exterior.

É importante dizer que a empresa faz uso do IFRS nas suas demonstrações financeiras, estando de acordo com as normas vigentes.

O que motivou a internacionalização foi a perspectiva de diversificação de mercados, que no início do século já apresentava grande expansão.

Do ponto de vista de adequação aos modelos de controle, é observado que a organização tem um forte indício de estar adequada ao *framework* de controle proposto por Lorange e Morton (1974), pois é possível descrever o seguinte panorama:

- a) Identificação das variáveis de controle pertinentes – os controles são feitos pela sede de cada país em que a organização está instalada, evidenciado nas palavras do entrevistado: “utilizamos conceitos e metodologias que geram conhecimento e apoiam a tomada de decisão de forma mais assertiva e eficiente” (EMPRESA E);
- b) É possível que tenham sido desenvolvidos bons planos de curto prazo, caso contrário, a empresa não teria sido comprada por outra em 2010 e com isso, ter um faturamento positivo ao longo dos anos que sucederam a venda, conforme evidenciado na abertura do caso.

Observa-se, como premissa deste plano, a preocupação com:

- a) Necessidade de os sistemas de controle serem modificados para refletirem a evolução dos padrões organizacionais cada vez mais complexos, evidenciados pelo sucesso financeiro que a organização passou ao longo de 2011 até a presente data;

- b) Possibilidade de uso de variáveis não monetárias como parte regular do sistema de controle formal, que, infelizmente, não foi evidenciado;e
- c) Possível ligação entre planejamento, controle e operações. Isto é evidenciado a partir da fala do entrevistado: “[...] analisamos criticamente as atividades executadas a fim de indicar possibilidades de melhorias de controle, tecnológicas, metodológicas e processuais por meio de uma estrutura de documentação customizada” (EMPRESA E).

#### **4.5.2 Ameaças (riscos) e oportunidades da Empresa “E”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Devido ao porte da empresa, esta tem dificuldade na formalização de procedimentos de controle, mesmo sendo de uma estrutura divisional;
- b) Instabilidade econômica e política que o país está passando, impacta impostos para suprir as necessidades do Governo;
- c) Com a escolha de utilização do orçamento, como ferramenta de controle gerencial, a empresa deve rever constantemente o seu planejamento, exigindo maior esforço dos gestores. Segundo a literatura, estes planejamentos são baseados em estimativas. Portanto, há um grau de incerteza relacionado aos resultados previstos;
- d) Segundo a literatura, com a adoção do método de Custeio ABC, como ferramenta de controle gerencial, surge a obrigação dos gestores em conhecer a fundo o planejamento estratégico da empresa, bem como o papel da contabilidade de custos, da cadeia de valor do negócio e execução de análises, além dos limites da empresa;
- e) Segundo a literatura, os gestores devem ter cuidado ao adotar medidas de satisfação do cliente como ferramenta de controle gerencial, a fim

de evitar estratégias de fidelização equivocadas, baseadas, apenas, na percepção de clientes; e

- f) Com a não adoção de preços de transferência, como ferramenta de controle gerencial, a alta gestão pode ser induzida a tomar decisões equivocadas, quanto aos seus objetivos de negócio.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) A especialização da empresa em negócios ininterruptos, no apoio à gestão de sua clientela, é uma das oportunidades da descentralização, visto que, de acordo com o centro de responsabilidade, há o treinamento, avaliação e motivação dos gerentes locais para solução dos problemas cotidianos;
- b) Segundo Cavalcanti (2013), com a utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, os gestores possuem maior conhecimento sobre a dinâmica operacional da empresa; e
- c) Com a adoção do BSC como ferramenta de controle gerencial, é possível o acompanhamento e sustentação estratégico-empresarial, bem como a melhora da comunicação da estratégia adotada pela empresa, em todos os níveis.

#### 4.6 A EMPRESA “F”

A empresa “F” foi fundada em 1967, com sede na França. Atualmente possui cerca de 178.500 profissionais, estando presente em mais de 40 países. Ela é uma das principais provedoras globais de serviços de consultoria, tecnologia e terceirização.

Em 2014, o grupo obteve uma receita global de €\$ 10,573 bilhões (euros). Apresentou no primeiro semestre de 2015 um forte crescimento nas suas receitas, aproximadamente 10% em relação ao ano de 2014. Na América do Norte e Latina e

na Ásia Pacífica, a taxa de margem operacional aumentou na primeira metade do ano, em relação a 2014, em 8,2%.

Como uma empresa essencialmente multicultural, a empresa “F” desenvolveu uma metodologia própria de trabalho, que consiste numa colaboração entre os parceiros comerciais e os clientes, com a finalidade de responder, em tempo hábil, aos desafios complexos e imprevisíveis do negócio, ajudando nas definições de regras comerciais entre os *stakeholders*. Com isso, as soluções são dadas “sob medida” para cada um dos clientes, tentando minimizar a resistência a mudanças que, num cenário global competitivo, são constantes, tendo como base um modelo de entrega mundial.

A administração da empresa “F” preza pelas quatro dimensões da colaboração, que segundo ela, são: a) priorização de valor; b) mitigação dos riscos; c) otimização das competências; e d) alinhamento da organização com os seus objetivos (*goal-congruence*).

O controle da organização é centralizado na França, porém, cada país instalado possui o seu CEO. Os funcionários são agrupados de acordo com as suas habilidades e tarefas comuns, onde a coordenação, o controle e as decisões são centralizadas no CEO e a comunicação é vertical. A contabilidade da empresa está estruturada em centro de lucros. Suas demonstrações financeiras utilizam o IFRS.

Como estratégia da empresa frente ao mercado, a empresa “F” adota a seguinte postura: realizar produtos e serviços ao menor custo, através do controle rígido dos custos operacionais, possibilitando oferecer um produto diferenciado para o cliente.

O seu sistema de controle gerencial é diferente daquele empregado na França. Ou seja, precisou ser adaptado para os países em que atua. Com isso, as ferramentas de controle gerencial empregadas pela empresa aqui no Brasil são:

- a) Orçamento de investimentos, com uma periodicidade anual;
- b) ROI, na avaliação do emprego eficiente do capital da empresa nos seus negócios;
- c) EVA, principalmente no acompanhamento de projetos das fábricas de *software*;

- d) Custo ABC, na avaliação de custo de cada atividade desempenhada pela empresa no atendimento ao seu negócio. Por exemplo: Esforço (medido em homem-hora), fretes, viagens etc.;
- e) BSC, para melhor compreensão da estratégia adotada pela empresa;
- f) Preços de transferência para a distribuição de receita entre os centros de lucros das linhas de negócio da empresa;
- g) Mecanismos de Governança Corporativa, tais como: Conselho de Administração; Conselho Fiscal e Código de Ética;
- h) Medidas de Satisfação do Cliente, tais como: qualidade dos produtos/serviços, quantidade de reclamações e quantidade de entregas feitas no prazo;
- i) *Benchmarking*, para avaliar o seu posicionamento no mercado; e
- j) Capital intelectual, no que diz respeito a clientes, *expertise*, tecnologias, metodologias e empregados.

O Conselho de Administração da empresa “F” é composto por 14 diretores. O seu principal papel é determinar as estratégias fundamentais da empresa e do grupo, garantindo que elas sejam implementadas. Este conselho se reúne, em média seis vezes ao ano. As reuniões são convocadas pelo presidente da empresa, de acordo com um calendário acordado previamente pelo próprio Conselho, no final do ano anterior, podendo ser alterado de acordo com as necessidades que a empresa venha passar.

O Conselho de Administração possui alguns comitês, entre eles: Comitê Fiscal, Comitê de Ética e Governança, entre outros.

A empresa também possui um sistema de controle interno e uma política de incentivos gerenciais para a alta administração, de modo que os gestores venham da França para o Brasil e aqui permaneçam por três anos, no mínimo.

Como ferramentas tecnológicas de apoio ao controle gerencial, a empresa utiliza:

- a) Sistemas de Informação Gerencial, todos de desenvolvimento próprio;
- b) ERP, através do SAP e do banco de dados *Oracle*;
- c) CRM, na gestão de clientes;
- d) PMBOK; e

- e) Ferramentas de Governança de TI, tais como: COBIT, ITIL, CMMI e ISO 20.000.

Do ponto de vista da internacionalização, a empresa, em 2010, iniciou a busca de ganhos em economia de escala, adquirindo, no Brasil o “grupo de empresas CPPX”, para poder operar em todo território nacional. Ela está presente em mais de 40 países. O seu controle gerencial é adequado a cada país que ela se instala, não sendo o mesmo que o original, na França.

Alguns problemas foram relatados em relação a definição das taxas de câmbio nas operações com o mercado internacional, em que a diferença entre os dois índices (estrutura do grupo e câmbio) se deve, principalmente, à desvalorização do dólar americano e do real. Por região, a Ásia-Pacífica e América Latina foram as regiões que registraram o maior crescimento (+11.7%). A recuperação das atividades na América do Norte foi confirmada, com um crescimento de 4,1%. A receita no Reino Unido e na Irlanda aumentou 2,7%, apesar da queda contínua do setor público. A França teve uma elevação moderada de 1,0%, com exceção da região de Benelux, que registrou uma queda de (-2,9%), devido à baixa demanda do mercado. O restante da Europa cresceu.

Outro problema enfrentado foi a aquisição de empresas brasileiras, para sua instalação no mercado nacional, tendo que adequar os seus controles e sua cultura à dos brasileiros, bem como difundir o seu modo de controle junto aos empregados das empresas adquiridas, dando treinamento e constante *feedback*, no que diz respeito ao processo de transição.

#### **4.6.1 Achados da Empresa “F”**

A empresa “F” é uma empresa de grande porte, de acordo com a categorização do BNDES. Ela possui uma forte centralização das decisões nos CEO e um acompanhamento dos controles por parte da matriz, na França, evidenciando que os seus processos e controles são do tipo burocrático e como tal, sua estrutura

é matricial, dada as características de comunicação vertical. Quanto ao entendimento por centros de responsabilidade, é por centro de lucros.

Sua estratégia junto ao mercado é de liderança de custos, visto que a empresa busca fornecer um serviço adequado ao cliente, ao menor custo. Isto talvez tenha sido facilitado pela adoção de metodologia própria de trabalho, de modo colaborativo entre os parceiros comerciais e os clientes, objetivando a resposta rápida aos desafios complexos e imprevisíveis do negócio, ajudando nas definições de regras comerciais entre os *stakeholders*. Não foi permitida a divulgação da forma como esta metodologia é empregada, por motivos estratégicos da empresa.

De acordo com as entrevistas, para que haja o bom funcionamento do sistema de controle gerencial, A empresa faz uso das seguintes ferramentas de controle: a) orçamento; b) ROI; c) EVA; d)Custo ABC; d) BSC; e) Governança Corporativa; f) medidas de Satisfação do Cliente; g)*Benchmarking*; h)Capital Intelectual; e i)preços de transferência.

Como ferramentas tecnológicas de apoio, a empresa utiliza, basicamente, as seguintes: a) Sistemas de Informação Gerencial; b) ERP/SAP; c)CRM; d) PMBOK;ee)ferramentas de Governança de TI, tais como,CMMI Nível 4 e Normas ISO 20.000.

A empresa possui como mecanismos de Governança Corporativa: a) Conselho de Administração; b) Sistema de Controle Interno; e c) Política de Incentivos Gerenciais. O Conselho de Administração da empresa possui divisões em comitês: Fiscal, de Governança, de Ética, entre outros.

A empresa “F” tem como característica ser uma empresa global, estando de acordo com a literatura, posto que objetiva adquirir vantagem competitiva através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas se concentram em poucos países. Na Europa:na França, Alemanha e Espanha. Nas Américas: nos Estados Unidos.Na Ásia:na China, Índia e Japão. Na Oceania: na Austrália. Estas informações estão disponíveis na Internet, no site da empresa.

Em conformidade com a literatura, a empresa ocupa o estágio IV de internacionalização, conforme o modelo de *Uppsala*, pois possui unidades próprias de produção e venda nos países em que opera.

Um dos motivos da utilização do IFRS, pela empresa, é a uniformização da informação, reduzindo o risco de assimetria informacional, dada a presença da empresa em diversos países e, por consequência, lidando com diversas culturas.

O que motivou a internacionalização foi a busca por economia de escala, dada as grandes oportunidades que a empresa vinha observando com a sua expansão pelo mundo. Evidenciado na fala do entrevistado: “Com a globalização, depois com a internet, e depois com a criação do Euro, a empresa foi compelida a buscar outros países para expandir os seus negócios e assim, ganhar economia de escala”. (EMPRESA F).

Do ponto de vista de adequação aos modelos de controle gerencial, aparentemente, a empresa “F” possui indícios de que esteja aderente ao quadro referencial de Flamholtz (1996), pois existem as seguintes evidências:

- a) A gestão da empresa age de maneira colaborativa, junto com seus clientes, caracterizando uma confiabilidade comportamental, evidenciada no segundo parágrafo do caso;
- b) A necessidade de resposta aos parceiros comerciais e clientes em tempo hábil, fez com que a gestão da empresa conscientizasse toda a organização da relevância dos trabalhos para o atingimento de suas metas (*goal-congruence*), evidenciado no terceiro parágrafo do caso;
- c) A busca pelas soluções sob medida para cada um dos clientes, visando a redução da resistência a mudanças constantes num cenário competitivo, validando as suas decisões estratégicas descritas na visão, missão e valores da empresa, é evidenciada pela fala do entrevistado: “Com nossas ferramentas e metodologias de colaboração, o cliente tem a liberdade de transformar e superar a resistência às mudanças”.(EMPRESA F).

#### **4.6.2 Ameaças (Riscos) e Oportunidades da Empresa “F”**

Quanto às ameaças identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Diferença cambial entre os diversos países em que opera;
- b) Com a aquisição de empresas brasileiras, necessitou de adequação de seus controles e sua cultura à dos brasileiros. Como o tipo de controle da empresa é burocrático, pode representar uma ameaça, do ponto de vista da adaptação dos aspectos políticos, sociais e econômicos das empresas que foram adquiridas por ela, lembrando que a empresa opera num mercado competitivo e complexo;
- c) Instabilidade econômica e política do país;
- d) Com o tipo de controle matricial, há a possibilidade de demora nas tomadas de decisão, visto que alguns tipos de controle são centralizados;
- e) Devido à escolha de utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial, a empresa deve rever constantemente o seu planejamento, exigindo maior esforço dos gestores. De acordo com Cavalcanti (2013), estes planejamentos são baseados em estimativas, portanto, há um grau de incerteza relacionado aos resultados previstos;
- f) Segundo Gomes (2014), os gestores, ao adotarem medidas de satisfação do cliente como ferramenta de controle gerencial, devem ter o cuidado de evitar estratégias de fidelização equivocadas, baseadas apenas na percepção de clientes;
- g) Os gestores devem ter cuidado ao adotar o *benchmarking*, como ferramenta de controle gerencial, porque esta ferramenta diz respeito às métricas comportamentais para a avaliação, porém não existem empresas iguais; e
- h) O cuidado que os gestores devem ter ao adotar preços de transferência, como ferramenta de controle gerencial, diz respeito à possibilidade de duplicação de atividades, falta de congruência de metas e dificuldade na disseminação de inovações e possível perda de controle, por parte da alta administração.

Quanto às oportunidades identificadas, foram observadas as seguintes:

- a) Crescimento mundial dos negócios no ano de 2014, em decorrência das estratégias adotadas pela empresa;
- b) Maior conhecimento sobre a dinâmica operacional da empresa, a partir da utilização do orçamento como ferramenta de Controle Gerencial; e
- c) A utilização do EVA permite que o gestor se conscientize rapidamente sobre as expectativas do investidor em relação à sua atuação, devido à fácil compreensão. Também possibilita a identificação de atividades produtivas que não estão contribuindo para o retorno do investimento realizado.

## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS CASOS

A partir das informações coletadas, foram montados os quadros comparativos baseados no referencial teórico, com a intenção de analisar as informações e fundamentar as considerações finais, lembrado que, pelo faturamento das empresas estudadas, todas são de grande porte, segundo a nomenclatura do BNDES. Neste sentido, foram propostas as seguintes análises:

- a) Estudo da estrutura organizacional das empresas;
- b) Estudo dos mecanismos de Governança Corporativa empregados;
- c) Estudo das estratégias e das ferramentas empregadas;
- d) Internacionalização, seus estágios e dificuldades; e
- e) Estudo dos modelos de gestão.

### 5.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DAS EMPRESAS

Foi elaborado o Quadro 3, apresentado a seguir, com a intenção de tecer alguns comentários pertinentes à comparação das empresas por conta da estrutura de controle escolhida pelas organizações.

<b>Empresa</b>	<b>Origem</b>	<b>Tipo de Estrutura</b>	<b>Tipo de Controle</b>	<b>Tipo de Estrutura Societária</b>	<b>Centro de Responsabilidade</b>
A	Brasil	Divisional	Por resultados	Ltda por cotas de participação	C. de custos
B	França	Matricial	Burocrático	Capital fechado, controlada p/empresa europeia	C. de investimentos
C	Chile	Matricial	Burocrático	Capital aberto c/ações negociadas na Bolsa de Santiago	C. de custos
D	Brasil	Divisional	Por resultados	Ltda. por cotas de participação	C. de custos
E	Brasil	Divisional	Por resultados	Capital fechado, controlada p/ empresa americana	C. de custos
F	França	Matricial	Burocrático	Capital aberto c/ações negociadas na <i>Euronext</i>	C. de lucros

Quadro 3: Comparativo das estruturas organizacionais  
Fonte: Elaborado pelo autor

Foi observado que, das empresas nacionais estudadas, todas têm sua estrutura do tipo divisional. O que não acontece com as empresas estrangeiras estudadas, que adotaram a estrutura matricial. Talvez, estudos aprofundados voltados para empresas de grande porte nacionais e estrangeiras possam identificar melhor a preferência pelo tipo de estrutura.

Também foi observado neste quadro que as empresas brasileiras estudadas adotam o tipo de controle “por resultados”, ao passo que as estrangeiras adotam o tipo de controle “burocrático”, caracterizando uma forte centralização nas suas sedes.

No caso das empresas nacionais, isso é explicado pela alta complexidade e a alta competitividade entre elas. Isso, sem contar que, das nacionais estudadas, só uma possuiu seu capital aberto, negociado na BM&F, mas, com a sua venda para outra empresa, a proprietária fechou seu capital. Isso, aparentemente, não acontece com as empresas estrangeiras. Duas empresas têm seu capital aberto e uma, devido a sua venda para outra, possui o seu capital fechado. É o caso específico da empresa “B”, pois existe uma incerteza de se manter a empresa ou a marca. Porém, a empresa compradora também tem seu capital aberto e suas ações negociadas na *Euronext*.

É possível observar a preferência das contabilidades pela utilização de centro de custos como centro de responsabilidade, por quatro das seis empresas estudadas. Porém, isto não está atrelado ao tipo de estrutura.

Também é possível observar que, nas empresas estrangeiras, figuram os centros de investimento e os centros de lucros como centros de responsabilidade, não caracterizando uma possível preferência.

## 5.2 MECANISMOS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA

A intenção de construção deste quadro é de tentar identificar alguma possível distorção da realidade com a literatura; alguma tendência ou carência de controle, conforme as características das empresas, de acordo com os critérios de Governança Corporativa e características do controle gerencial das empresas.

A seguir, o Quadro 4, contempla as comparações dos critérios.

Empresa	Nacionalidade	Mecanismos de GC						
		Part. Direta Proprietária	Conselho de Adm.	Código de Ética	Conselho Fiscal	Política de Incentivos Gerenciais	Monitoram. Ações pela Empresa Proprietária	Controle Interno
A	Brasil	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
B	França	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
C	Chile	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
D	Brasil	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim
E	Brasil	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Sim
F	França	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim

Quadro 4: Comparativo dos mecanismos de Governança Corporativa  
Fonte: Elaborado pelo autor

Por este quadro, o que se observa, é que algumas empresas não estão adotando integralmente os mecanismos de Governança Corporativa, conforme preconizado pela literatura, evidenciado nos casos das empresas “A” e “B”.

A mais deficiente nestes mecanismos é a empresa “A”. Talvez porque os donos centralizem demais os seus controles, o que não confere com a estrutura divisional adotada por eles. Isso se torna perigoso, quando não há a preocupação em utilizar mecanismos de governança básicos para toda a organização, podendo ocorrer risco moral, principalmente pela carência de um Código de Ética ou Conduta e mecanismos de vigilância dos gestores.

A empresa “B”, não declarou possuir um Conselho Fiscal. Isto conflita com os mecanismos de Governança Corporativa propostos pela literatura. Isto, talvez, seja justificado pelo momento de transição de propriedade que ela passa.

As empresas “C” e “F” possuem uma aparente concordância com os critérios de Governança Corporativa, dada a quantidade de controles por

elas apresentados. Lembrando que ambas não são controladas por nenhuma outra empresa e, também, não são controladoras de outra empresa, bem como dispensam a participação direta do proprietário, visto que são empresas de capital aberto.

A empresa “D” peca, também, pela inexistência de um Código de Ética ou Conduta e Política de Incentivos Gerenciais, mas, adota boa parte dos critérios de Governança Corporativa fundamentais para o controle dos seus gestores.

A empresa “E” deixou de lado os mecanismos de políticas de incentivos gerenciais e monitoramento das ações de tomada de controle pela empresa proprietária. O que possibilita uma liberdade muito grande da empresa proprietária em tomar decisões que possam acarretar risco moral para a organização.

Portanto, conclui-se que, das empresas estudadas, 2/3, ou seja, quatorde seis empresas, não adotam, integralmente, os critérios de Governança Corporativa.

### 5.3 ESTRATÉGIAS E FERRAMENTAS

A intenção da construção dos quadros apresentados seguir é a de comparar as diferentes estratégias de posicionamento no mercado adotadas pelas empresas, bem como as ferramentas de controle gerencial tecnológicas preferidas por elas.

Seguem os quadros comparativos 5, 6 e 7.

<b>Empresa</b>	<b>Atividade Comercial</b>	<b>Estratégia de posicionamento no Mercado</b>
A	<i>Outsourcing</i>	Liderança de custos
	Desenvolvimento de <i>softwares</i>	Diferenciação
	<i>Softwares</i> esportivos e audiovisuais	Inovação
B	<i>Outsourcing</i> e segurança da informação	Liderança de custos
	Consultoria e desenvolvimento de <i>softwares</i>	Diferenciação
C	Consultoria, representação SAP, infraestruturas tecnológicas e desenvolvimento de <i>softwares</i>	Diferenciação
D	Desenvolvimento de <i>softwares</i> , treinamento, <i>outsourcing</i> e consultoria	Liderança de custos
E	<i>Outsourcing</i> , consultoria, segurança da informação e desenvolvimento de <i>softwares</i>	Liderança de custos
F	Desenvolvimento de <i>softwares</i> , consultoria e <i>outsourcing</i>	Liderança de custos

Quadro 5: Comparativo das atividades X estratégias adotadas  
Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que algumas empresas têm suas estratégias diferenciadas, de acordo com a atividade de prestação de serviço, como é o caso das empresas “A” e “B”. Esta decisão está em não-conformidade com a literatura, pois deveria ser adotada, apenas, uma única estratégia de posicionamento no mercado.

Nota-se que a estratégia preferida entre todas as empresas estudadas foi a de liderança de custos. Em segundo lugar, a estratégia de diferenciação. Isso talvez ocorra devido à alta competitividade do mercado de TI e o fato de estas estratégias estarem ajustadas às atividades comerciais que elas desempenham.

Por mais curioso que pareça, a estratégia de inovação ficou em terceiro e último lugar. Talvez, porque a inovação tem um alto grau de dependência do que o cliente deseja e do investimento disponível para o negócio.

<b>Empresa</b>	<b>Orçamento</b>	<b>ROI</b>	<b>EVA</b>	<b>Custo Padrão</b>	<b>Custo ABC</b>	<b>BSC</b>	<b>Gov. Corporativa</b>	<b>Medidas de Satisfação do Cliente</b>	<b>Capital Intelectual</b>	<b>Benchmarking</b>	<b>Preço de Transferência</b>
A	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
B	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não
C	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>
D	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>
E	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>
F	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>

Quadro 6: Comparativo das ferramentas de controle gerencial  
Fonte: Elaborado pelo autor

Neste quadro, observa-se que todas as empresas estudadas adotam como ferramentas de controle gerencial o orçamento, o custo ABC, medidas de satisfação do cliente e mecanismos de Governança Corporativa.

Nenhuma das empresas estudadas adota o método de Custeio Padrão. Isso talvez possa ser justificado, pelo fato de todas adotarem o custo ABC, como método de custeio e, assim, evitarem redundâncias e distorções. Esta opção também tem fundamento no fato de que, para alguns autores, como Boff, Fontana e Souza (2010), o método de Custeio Padrão esteja obsoleto.

No caso da empresa “B”, o que chama atenção é o fato de não utilizar o ROI, EVA, BSC e Capital Intelectual como ferramentas de controle gerencial. Isso talvez se justifique caso a empresa que a comprou tenha centralizado todos os controles desta categoria e ainda não tenha divulgado para os gestores, dado o quadro de mudança em que se encontra. Isto faz com que ela seja a menos aderente aos critérios das ferramentas de controle gerencial, de acordo com a literatura.

A empresa “F” é a mais aderente ao emprego das ferramentas de controle gerencial, de acordo com a literatura, pois emprega todas as ferramentas necessárias, exceto o Custo Padrão, conforme abordado anteriormente, talvez por conta do porte internacional que a mesma possui.

A seguir, foi elaborado o Quadro 7, onde é possível visualizar o emprego de todas as ferramentas tecnológicas adotadas pelas empresas pesquisadas e tecer novas discussões.

<b>Empresa</b>	<b>Sistemas de Informação Operacional</b>	<b>Sistemas de Informação Gerencial</b>	<b>Ferramentas ERP</b>	<b>BI</b>	<b>CRM</b>	<b>SCM</b>	<b>E-commerce</b>	<b>Governança de TI</b>	<b>PMBOK</b>	<b>OKR</b>	<b>Qt. Ferramentas</b>
A	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	6
B	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	4
C	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	5
D	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	5
E	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Não</i>	5
F	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Sim</i>	<i>Não</i>	8

Quadro 7: Comparativo da escolha das ferramentas tecnológicas  
Fonte: Elaborado pelo autor

Neste quadro é observado que três das empresas estudadas utilizam Sistemas de Informação Operacional. Tais sistemas, na sua totalidade, foram desenvolvidos internamente.

Observa-se, também, que todas as empresas utilizam Sistemas de Informação Gerencial e que, destas, cinco adotaram o desenvolvimento interno, conforme os casos descritos.

Há uma forte tendência na utilização de ferramentas ERP, no apoio às ferramentas de controle e de gestão interna, ferramentas de Governança de TI, bem como PMBOK, como padrão de gestão de projetos, na busca de melhores resultados para os projetos de negócios das empresas estudadas.

Quanto à ferramenta OKR, nenhuma empresa informou usá-la. O que é justificável, por conta de algumas empresas terem informado não a conhecer.

É observado que a empresa “F” é a que mais está aderente quanto ao emprego das ferramentas tecnológicas de apoio ao controle gerencial, pois possui maior número de ferramentas.

A empresa “B” é a que possui menor número de ferramentas tecnológicas de apoio ao controle gerencial. Isto pode estar ocorrendo em função da mudança de propriedade, pois está enfrentando um processo de transição.

As empresas “A”, “D” e “E”, possuem um bom número de ferramentas tecnológicas de auxílio ao sistema de controle gerencial, mas, entre as três, a que parece estar mais preocupada com a questão de Governança é a empresa “E”, pois a mesma utiliza mais ferramentas de Governança de TI.

#### 5.4 INTERNACIONALIZAÇÃO

Em seguida, apresenta-se o Quadro 8, para apoiar a análise e discussão sobre o processo de internacionalização.

Empresa	País de origem	Faturamento (R\$)	Fase atual de internacionalização	Mercados de atuação	Adoção do IFRS
A	Brasil	380 milhões	Exportações esporádicas	Américas	Não
B	França	120 bilhões	Possui unidade própria de produção e venda no exterior	Todos os Continentes	Sim
C	Chile	1,531 bilhões	Possui unidade própria de produção e venda no exterior	América Latina	Não
D	Brasil	271 milhões	Possui unidades próprias p/vendas no exterior	EUA	Não
E	Brasil	2 bilhões	Possui unidade própria de produção e venda no exterior	Américas França	Sim
F	França	46,83 bilhões	Possui unidade própria de Produção e venda no exterior	Todos os Continentes	Sim

Quadro 8: Comparativo internacionalização (mercados)

Fonte: Elaborado pelo autor

Para a apresentação destes valores no quadro, foi usado o valor de um dólar americano representando R\$ 4,00 e de um euro representando R\$ 4,43.

Neste quadro, observa-se que todas as empresas estudadas estão presentes em, pelo menos, um país nas Américas. O que pode representar uma preferência de mercado, dados os altos investimentos realizados em TI, conforme apresentado em estudos recentes.

Também é possível observar neste quadro que quatro empresas possuem unidade própria de venda e produção no exterior, o que caracteriza que estão no estágio IV do modelo de internacionalização, de *Uppsala*. Continuando a observação, nota-se que apenas uma empresa brasileira se encontra no estágio I e outra, também brasileira, no estágio III de internacionalização.

Observa-se que as empresas “B” e “F”, que são francesas, estão presentes em vários países em todos os continentes, espalhados por todo o mundo. Como estratégia de ingresso no Brasil, as empresas estrangeiras adquiriram empresas brasileira ou que estivesse há muito tempo no país, já com sua carteira de clientes e fornecedores consolidada.

Observa-se, também que, a posição de optar por sua contabilização utilizando o IFRS está em 50%, no geral, ou seja, três empresas usam e outras três não usam. Das empresas brasileiras, apenas uma o utiliza, ao passo que das estrangeiras, duas utilizam. Esta informação é grave, pois diversos países no mundo estão adotando o IFRS e o Brasil deveria estar adotando o padrão desde o ano de 2010. Sabe-se que o processo de conversão de padrão é demorado e trabalhoso, mas já deveria estar de acordo com a Lei 11.638/2007, que estabelece a utilização das normas contábeis mundialmente aceitas na escrituração das empresas no país (BRASIL, 2007).

Em seguida, foi montando o Quadro 9, a partir das informações de início de operação, início de processo de internacionalização, estágio atual de internacionalização e principal motivação para internacionalização, provendo fundamentos para as próximas discussões.

Empresa	Início de operação	Início Internacionalização	Motivação Inicial	Motivações atuais
A	1990	2009	Diversificação de mercados	Diversificação de mercados
B	1934	Não informado	Oportunidades de mercado	Oportunidades de mercado
C	1974	1984	Oportunidades de mercado	Oportunidades de mercado
D	1989	2011	Oportunidades de mercado	Oportunidades de mercado
E	1998	2010	Diversificação de mercados	Diversificação de mercados
F	1967	Não informado	Economia de escala	Economia de escala

Quadro 9: Comparativo internacionalização (motivação)  
Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que as empresas internacionais (B, C e F) são mais maduras que as nacionais e, na média, estas empresas se internacionalizaram a partir do *boom* da Internet.

Observa-se, também, que a motivação inicial das empresas para se internacionalizar são: oportunidades de mercado, seguido da busca por diversificação de mercados e, por último, economias de escala.

Todas as empresas estudadas, mantiveram a suas motivações. Mas, a empresa “C” foi favorecida pela proximidade geográfica, pois seu foco de negócio é a América do Sul.

Na intenção de complementar este estudo, foi necessária a elaboração do Quadro 10 apresentado seguir, comparando os estágios e fases que as empresas estudadas estão ocupando no cenário da internacionalização, bem como as dificuldades que as empresas estudadas apresentaram durante as entrevistas.

Empresa	Estágio	Tipo	Dificuldades Relatadas
A	I	Exportadora	Variação cambial
B	IV	Multinacional	Mudança cultural com a troca de propriedade e variação cambial
C	IV	Multinacional	Instabilidade econômica, aumento da arrecadação de impostos, variação cambial.
D	III	Global	Instabilidade econômica, variação cambial.
E	IV	Multinacional	Instabilidade econômica, aumento da arrecadação de impostos
F	IV	Global	Instabilidade econômica, variação cambial, adequação de seus controles e sua cultura à dos países que se instalou.

Quadro 10: Comparativo internacionalização (estágio X tipo X dificuldades)  
Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que a maior dificuldade encontrada pelas empresas é a instabilidade econômica mundial, que acaba refletindo nas estratégias das empresas.

Em segundo lugar aparece a variação cambial a que o país está submetido, devido à crise econômica e política que o Brasil está passando.

Em terceiro lugar é observado o fator legal, que é relativo à alta carga tributária do país e adequação cultural destas empresas e seus devidos colaboradores brasileiros.

Em relação ao tipo de empresa quanto à internacionalização, nota-se que:

- a) Três das empresas estudadas são do tipo multinacional. Sendo que duas delas são de origem internacionais e apenas uma é nacional;
- b) Duas das empresas estudadas são do tipo global. Sendo que uma delas é nacional e a outra é internacional;
- c) Apenas uma das empresas estudadas é do tipo exportadora, sendo de origem nacional; e
- d) Nenhuma das empresas estudadas apresentou o tipo transnacional.

Também é possível notar a coerência dos estágios de internacionalização com os tipos das empresas estudadas nas fases de internacionalização. A empresa exportadora ocupa o estágio I, as empresas multinacionais e globais ocupam os estágios III e IV de internacionalização. Isso mostra uma aderência à literatura.

## 5.5 MODELOS DE GESTÃO

O Quadro 11, apresentado a seguir, foi criado para analisar e embasar as discussões sobre as possíveis tendências de as empresas estarem adotando um dos modelos de gestão apresentados nesta dissertação.

Empresa	Anthony e Govindarajan	Lorange e Morton	Hofstede	Flamholtz	Berry et al.	Merchant e Stede	Namazi
A		X					
B		X					
C				X			
D				X			
E		X					
F				X			

Quadro 11: Comparativo entre os modelos de gestão  
Fonte: Elaborado pelo autor

Neste caso, o estudo sugere que as empresas pesquisadas estão adotando apenas os modelos de gestão de Lorange e Morton (1974) e de Flamholtz (1996).

Em relação às empresas que estão adotando o *framework* de Lorange e Morton (1974), observa-se que podem estar utilizando um modelo de controle gerencial dos anos 1970, que pode estar inadequado para os dias atuais. Curiosamente, a maior parte das empresas usuárias deste modelo de controle e gestão são empresas nacionais.

Observando o quadro, na mesma proporção, nota-se empresas utilizando o quadro referencial de Flamholtz (1996), que data dos anos 1990, portanto, mais próximo dos dias atuais. Logo, pode estar mais adequado. Curiosamente, a maioria das empresas estudadas, usuárias deste modelo de controle de gestão, é internacional.

Apesar de modelos de gestão mais recentes fazerem parte do referencial teórico da pesquisa, não foi possível identificar a utilização destes por parte das empresas, dado o grau de desconfiança dos respondentes ao conceder as entrevistas. O que é compreensível, pois são informações estratégicas de um mercado extremamente competitivo que estão sendo estudadas.

Não foi possível a evidenciar o emprego do modelo de Anthony e Govindarajan (1965), pois embora a contabilidade utilize centros de responsabilidade nos seis casos, não foi evidenciado que o processo de controle estivesse organizado de acordo com as diversas fases do processo de negócio e nem disposto em ordem cronológica, planejamento e programação, orçamento e avaliação de desempenho.

Quanto ao emprego do modelo de Hofstede (1978), embora seja possível identificar que o sistema de controle é baseado em grupos semiautônomos, não foi possível identificar o realce para os objetivos das pessoas, com possibilidade de coalisão, da essência do processo ser a negociação, nem tampouco, o descarte de *feedbacks* sobre a informação, centrado em variáveis políticas.

Quanto ao emprego da proposta de Berry *et al.* (2009), no que diz respeito ao emprego do modelo de controle de gestão, não foi evidenciado o uso de SPMS, alavancas de controle de Simons ou gestão de desempenho e controle (PMC).

Quanto ao emprego do modelo de Merchant e Stede (2012), não foi possível evidenciar alguma ponderação da administração quanto aos controles serem rígidos,

suaves ou simultâneos, nem se há algum compartilhamento de riscos entre os diversos setores da organização.

Quanto ao emprego do *framework* de Namazi (2013), também não foi possível evidenciar se existem os ciclos de planejamento estratégico e de controle. Até porque, o estudo sobre planejamento estratégico não fez parte do escopo da pesquisa, não sendo, por isso, aprofundado.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em função do objetivo principal desta pesquisa, que foi de estudar as características do Sistema de Controle Gerencial (SCG) de empresas de prestação de serviços de TI, foram estabelecidos temas capazes de apoiar a pesquisa na busca de respostas para o questionamento: quais as características dos Sistemas de Controle Gerencial das empresas prestadoras de serviços de TI internacionalizadas?

A partir das informações coletadas, foram montados quadros comparativos baseados no referencial teórico, com a intenção de analisar as informações e fundamentar as considerações finais, lembrado que, pelo faturamento das empresas estudadas, todas são de grande porte, segundo os critérios do BNDES.

Então, a partir dos resultados obtidos, é possível apresentar os seguintes comentários:

Das empresas de origem brasileira, duas parecem adotar o *framework* de Lorange e Morton (1974), e uma, o quadro referencial de Flamholtz (1996). O cenário se inverte para as empresas de origem estrangeira.

Para as empresas que parecem adotar o *framework* de Lorange e Morton (1974), as implicações destes achados são:

- a) Devido às mudanças que ocorrem no meio externo, não se pode separar o sistema de controle de gestão do sistema formal de planejamento;
- b) A instabilidade do meio ambiente faz com que as medidas baseadas em unidades monetárias se tornem insuficientes como variáveis de controle; e
- c) O aumento da diversificação das atividades de grandes empresas cria as mais complexas formas de organização, que passam a operar em um meio ambiente turbulento, em diferentes tipos de negócios, requerendo sistemas de controle de gestão bastante flexíveis.

No caso das empresas que parecem adotar o quadro referencial de Flamholtz (1996), pode-se dizer que o SCG é definido por uma série de mecanismos

projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas irão se comportar de modo a alcançarem os objetivos da organização.

Foi visto, ainda, que as três empresas de origem brasileira parecem adotar SCG “por resultados”. Trata-se de empresas de grande dimensão, que atuam num contexto social dinâmico, hostil e complexo. Já as três empresas de origem estrangeira parecem adotar o tipo de controle “burocrático”, com estrutura centralizada.

Os resultados sugerem que quatro das empresas utilizam o conceito de centro de custos e as demais, os conceitos de centro de lucros e de investimento.

Quanto à proximidade ou afastamento da base literária sobre controle gerencial, acerca dos sistemas de controle gerencial projetados por estas empresas são tecidos os seguintes comentários:

A estratégia adotada por quatro das empresas estudadas é a de liderança de custos. Podendo-se observar que as empresas “A” e “B” adotam estratégias diferenciadas para cada tipo de atividade. Isto caracteriza que estas duas empresas estão em não-conformidade com a literatura. As demais estão conforme, pois adotam uma única estratégia de mercado.

Todas as empresas utilizam as ferramentas de natureza financeira e não-financeira em seus sistemas de controle gerencial. Por exemplo: Orçamento, Custo ABC, critérios de Governança Corporativa e medidas de Satisfação do Cliente.

Nenhuma das empresas estudadas utilizou o Custo Padrão como ferramenta de controle gerencial, o que pode ser explicado, pelo fato de que todas as empresas estudadas levam em consideração o método de Custeio ABC.

Observou-se que, duas das empresas estudadas não utilizam o ROI como ferramenta de controle gerencial. Isso implica que as mesmas possam ter dificuldades em avaliar a lucratividade de suas diferentes linhas de produtos.

Também foi possível identificar que três das empresas estudadas não utiliza o EVA como ferramenta de controle gerencial, dificultando, desta forma, a avaliação do custo de capital próprio.

Notou-se, também, que três das empresas estudadas não utiliza o *benchmarking* como ferramenta de controle gerencial.

Foi constatado, também, que cinco empresas informaram não utilizar Preço de transferência como ferramenta de controle gerencial.

Apesar de todas as empresas informarem fazer uso de mecanismos de Governança Corporativa, foi observado que:

- a) Todas utilizam um sistema de controle interno;
- b) Todas as empresas que tem capital aberto possuem Conselho de Administração, Conselho Fiscal e Código de Ética;
- c) A empresa que tem seu capital fechado tem os donos participando diretamente das tomadas de decisão; e
- d) As empresas que são propriedades de outras empresas realizam monitoramento de ações de tomada de decisão.

A empresa “A” não adota muitos critérios de Governança Corporativa, talvez pelo fato dos donos estarem envolvidos diretamente nas tomadas de decisão da empresa. Porém, em contrapartida, a empresa adota um sistema de controle interno, a fim de tentar controlar os gestores.

A empresa “B” não informou possuir um Conselho Fiscal. Isto mostra uma relação de afastamento com o proposto pela literatura.

A empresa “D” não possui um Código de Ética ou Conduta formal, em discordância com o proposto pela literatura.

Logo, no quesito de proximidade ou afastamento literário com os mecanismos de Governança Corporativa, pode-se afirmar que quatro das empresas estudadas possuem uma relação de proximidade com o proposto pela literatura. Já as empresas “B” e “D”, apesar de adotar alguns critérios de Governança Corporativa, estão não conformes com o proposto pela literatura.

Portanto, é possível visualizar que as empresas “A”, “C”, “D”, “E” e “F” possuem uma relação bem estreita de proximidade com a literatura, no que diz respeito ao emprego de ferramentas (artefatos) de controle gerencial. Apenas a empresa “B” parece ter uma relação um pouco mais afastada do proposto pela literatura.

Quanto ao emprego de ferramentas tecnológicas, foi verificado que nenhuma das empresas adotou o OKR como ferramenta tecnológica de apoio ao sistema de controle gerencial.

Cinco destas empresas informaram utilizar as ferramentas ERP, PMBOK e de Governança de TI. O fato das empresas utilizarem a Governança de TI, como ferramenta de apoio, indica que elas buscam a redução de possíveis riscos morais na organização, bem como possibilidade de ganho de vantagem competitiva.

A empresa “F” é mais aderente à literatura, com maior número de ferramentas tecnológicas empregadas, seguida pela empresa “A”. Em sentido contrário, a empresa “B” se apresenta com a relação mais afastada. As demais empresas possuem uma relação de proximidade com a literatura razoável neste quesito.

De uma maneira geral, pode-se constatar que as empresas estudadas apresentam características de controle gerencial bastante próximas do referencial teórico utilizado na pesquisa, cabendo destaque a utilização de ferramentas de TI, recomendadas pela literatura atual, em conformidade com os pontos sugeridos por Berry *et al.* (2009), Lunkes (2010), Gomes (2014).

Quanto ao segundo objetivo secundário da pesquisa, que versa sobre o processo de internacionalização, foi observado que, das empresas estudadas, três são multinacionais, duas globais e uma nacional exportadora. Não foi detectada nenhuma empresa transnacional na pesquisa.

Das seis empresas estudadas, quatro estão no estágio IV, uma no estágio III e uma no estágio I de internacionalização, segundo o modelo de *Uppsala*. Não foi detectada nenhuma empresa no estágio II.

Como sugestão de novas pesquisas recomenda-se ampliar o número de empresas estudadas, com inclusão de empresas de médio e pequeno porte, assim como a utilização de metodologia quantitativa.

Finalmente, com os resultados obtidos na pesquisa buscou-se ampliar o conhecimento acadêmico sobre as características dos sistemas de controle gerencial, bem como contribuir com as empresas do segmento de prestação de serviços em TI, de modo que seus gestores possam utilizar os resultados obtidos para aperfeiçoarem os sistemas de controle gerencial, além de estimular a

realização de pesquisas futuras sobre o comportamento dos sistemas de controle de gestão em empresas deste segmento de serviços.

## REFERÊNCIAS

ABES - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE SOFTWARE. **Mercado brasileiro de software e serviços 2015**. São Paulo. 2015. Disponível em: <<http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/dados-2014>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

ABREU, Fábio de Souza. QFD – Desdobramento da função qualidade – Estruturando a satisfação do cliente. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 37, n. 2. P. 47-55, jun. 1997. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-75901997000200005](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901997000200005)>. Acesso em: 26 out. 2015.

AGUIAR, A. B. de; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**. Brasília, v.1, n.3, p. 21-44, dez. 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/14>>. Acesso em: 26 out. 2015.

AIDA, Marcelo. Análise do custeio por atividades e do custo-meta sob a abordagem da avaliação da informação, em contexto estratégico. **Contabilidade, gestão e governança**. Brasília, v.5, n.1, p.71-130, jun. 2009. Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/201>>. Acesso em: 26 out. 2015.

ALMADA, Valéria Ferreira de et al. Gestão de desempenho por competências: Integrando a gestão por competências, o Balanced Scorecard avaliação 360 graus. **Revista de Administração Pública – RAP**. Rio de Janeiro, v.42, n.5, p. 875-898, out. 2008. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122008000500004&script=sci\\_abstract&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122008000500004&script=sci_abstract&tlng=pt)>. Acesso em: 26 out. 2015.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANGELOVA, Biljana; ZEKIRI, Jusuf. *Measuring Customer Satisfaction with Service Quality Using American Customer Satisfaction Model (ACSI Model)*. **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**. Macedônia, v.1, n.3, p. 232-258, out. 2011. Disponível em: <<http://omnisat.org/wp-content/uploads/2014/03/measuring-381.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2015.

ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2009.

ARROW, Holly et al. *Network Theory and small groups*. **Small Group Research**. Illinois, v.35, n.3 p.307-332, jun. 2004. Disponível em: <[http://www.davidlazer.com/sites/default/files/21%20Lazer\\_Katz\\_Small\\_Group.pdf](http://www.davidlazer.com/sites/default/files/21%20Lazer_Katz_Small_Group.pdf)>. Acesso em: 26 out. 2015.

ASSAF NETO, Alexandre; LIMA, Fabiano Guasti. **Fundamentos de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2010.

ÁVILA, Henrique de Azevedo; ROCHA, Ângela da. Teoria Institucional e modos de entrada de multinacionais de países emergentes. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 55, n. 3, p. 246-257, jun. 2015. Disponível em: <<http://rae.fgv.br/rae/vol55-num3-2015/teoria-institucional-modos-entrada-multinacionais-paises-emergentes>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BNBES - BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Porte de empresa**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoio\\_Financeiro/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html)>. Acesso em: 18 fev. 2015.

BARBOSA, José Geraldo P.; GOMES, Josir Simeone. **Um estudo exploratório do controle gerencial de ativos e recursos intangíveis em empresas brasileiras**. 2000. 169 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2000.

BARNEY, Jay. *Firm Resource and sustained competitive advantage*. **Journal of Management**. Texas, v. 17, n.1, p.99-120, 1991. Disponível em: <<http://bus8020kelly.alliant.wikispaces.net/file/view/Firm+Resources+and+Sustained+Competitive+Advantage.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BARROS, Luana Paula de Souza *et al.* Estudo comparativo da área de contabilidade gerencial entre o Brasil, México e Espanha. In: GOMES, Josir Simeone, organizador. **Tópicos avançados de contabilidade e controle Gerencial**. Rio de Janeiro: CRC-RJ; 2013. P.47-68.

BARROS, Patrícia Maria Jardim; MADEIRA, Fábio Lopes; PORTUGAL, Guilherme Teixeira. Atualização do Custo Padrão em uma indústria de médio porte: O caso da empresa AEROJET. **Revista Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v.18, n.3, p.94-107, dez. 2013. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/8196>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BELTRAME, M. M.; MAÇADA, A. C. G. Validação de um instrumento para medir o valor da tecnologia da informação para organizações. **Revista Organizações em Contexto**. São Paulo, ano 5, n.9, p.1-23, jul. 2009. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/5930/validacao-de-um-instrumento-para-medir-o-valor>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BERBEL, Álvaro Cesário Alvim; ROCHA, Ângela da. **O processo de internacionalização de um cluster de empresas de software: O caso do Porto Digital**. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2008.

BERRY, A. J. *et al.* *Emerging themes in management control: A review of recent literature*. **The British Accounting Review**. Inglaterra, n.41, p.2-20, set.2009. Disponível em: <<http://eprints.lancs.ac.uk/45413/1/10.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

BOFF, Caroline Dal Sotto; FONTANA, Fernando Batista; SOUZA, Marcos Antônio de. Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul – RS. **Contabilidade vista & revista**. Caxias

do Sul, v. 21 n. 2, p.121-139, jun. 2010. Disponível em:  
<<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/888/pdf86>>. Acesso em: 26 out. 2015.

BRASIL. Lei 11.638, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976; e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 10 out. 2015.

BURTON, Christopher R.; RYCROFT-MALONE, Jo. Resource Based View of the firm as a theoretical lens on the organization consequences of quality improvement. **International Journal of Health, Policy and Management**. Reino Unido, v. 3, n. 3, p.113-115, 2014. Disponível em:  
<[http://www.ijhpm.com/article\\_2877\\_607.html](http://www.ijhpm.com/article_2877_607.html)>. Acesso em: 26 out. 2015

CALLE, Guilherme Antônio Dávila *et al.* Métodos e técnicas de gestão do conhecimento aplicadas para melhorar a gestão do capital intelectual em núcleos setoriais de uma associação empresarial. **Navus – Revista de gestão e tecnologia**. Florianópolis, v. 5, n.1, p. 22-35, mar. 2015. Disponível em:  
<<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/194>>. Acesso em: 26 out. 2015.

CAVALCANTI, Cláudia Xavier. Implantação do Orçamento como ferramenta de controle gerencial: Um estudo de caso em uma empresa de médio porte do ramo de rochas ornamentais. **Revista ADM MADE**. Rio de Janeiro, v.17, n.2, p.1-12, ago. 2013. Disponível em:  
<<http://revistaadmmade.estacio.br/index.php/admmade/article/view/527>>. Acesso em: 26 out. 2015.

CHEVITARESE, Salvador. **Contabilidade industrial**. 7.ed. Rio de Janeiro:FGV; 1988.

CLÁUDIO, Douglas Alves; WERNKE, Rodney. EVA (Economic value Added) versus ROI (return on investment). **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v.3, n.5, p. 29-41, jun. 2003. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewArticle/997>>. Acesso em: 26 out. 2015.

CMMI INSTITUTE. Pittsburgh, 2007. Disponível em: <<http://cmmiinstitute.com/about-cmmi-institute>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. Instrução número 457 de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* - IASB. **CVM**, Brasília, DF. 2007.

CONCER, Ronald de Oliveira; TUROLLA, Frederico Araújo. Internalization theory and the internationalization decision by Brazil firms. **Revista Alcance – Eletrônica**. Rio

de Janeiro, v.20, n. 3, p. 294-308, set. 2013. Disponível em:  
<<http://www6.univali.br/seer/index.php/ra/article/view/3535>>. Acesso em: 26 out. 2015.

CORREIA NETO, Jocildo Figueiredo. **Planejamento e controle orçamentário: Manual de orçamento empresarial**. São Paulo: Campus; 2011.

COSER, Adriano; MORALES, AranBeyTcholakuian; SELIG, Paulo Maurício. A influência do capital intelectual sobre a performance dos projetos de software. **Perspectiva em gestão & conhecimento**. João Pessoa, v. 3, n.2, p. 196-217, dez. 2013. Disponível em:  
<<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/pgc/article/view/16008>>. Acesso em: 26 out. 2015.

CUNHA, Adriano Sérgio da; LIMA, Maurício Andrade de; SCHEFFEL, Fábio Roque. Teoria da contingência estrutural: as mudanças estratégicas ocorridas de 2000 a 2010 em uma empresa do setor elétrico. **Interface – Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**. Natal, v. 9, n.1, p. 40-53, jun. 2012.

DENBERG, Mary Wanyza dos Santos; GOMES, Josir Simeone. Tendências na área de Contabilidade e Controle Gerencial. In: GOMES, Josir Simeone, organizador. **Tópicos avançados de contabilidade e controle Gerencial**. Rio de Janeiro: CRC-RJ; 2013. P. 5-45.

DUNNING, John H. The eclectic (OLI) *paradigm of International production: past, present and the future*. **International Journal of the Economics of Business**. USA, v. 8, n.2, p. 173-190, 2001. Disponível em:  
<<http://faculty.ksu.edu.sa/ahendy/313%20ECON/Syllabus%20and%20Handouts/Dunning1.pdf>>. Acesso em 26 out. 2015.

FAGUNDES, Jair Antônio *et al.* Estrutura organizacional e gestão sob a ótica da Teoria da Contingência. **Gestão & Regionalidade**. São Caetano do Sul, v.26, n. 78, p. 52-63, out. 2010. Disponível em:  
<[http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/viewFile/792/842](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/viewFile/792/842)>. Acesso em: 26 out. 2015.

FLAMHOLTZ, Eric. *Effective organizational control: A framework, Applications and Implications*. **European Management Journal**. Glasgow, v.14, n.6, p.596-611; 1996. Disponível em:<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263237396000564>>. Acesso em: 2 fev. 2015.

FONSECA, J.C. F. da; GOMES, J. S. **O impacto da Internacionalização e a influência da Tecnologia da Informação no controle gerencial de empresas de cosméticos do Brasil**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

GARCIA, M. Cetax: O que é Business Intelligence. [homepage internet]. São Paulo, out. 2009. Disponível em:<<http://image.slidesharecdn.com/palestraoqueehbusinessintelligence->

091026154757-phpapp01/95/o-que-business-intelligence-bi-1-728.jpg?cb=1372683340>. Acesso em: 2 fev. 2015.

GOMES, Bruno Cezar Pinto Aderne; GOMES, Josir Simeone. **Capital Intelectual em empresas de TI**: perfil e mensuração de valor em prestadores de serviços no Estado do Rio de Janeiro. 2014. 145f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Grande Rio Prof. José de Souza Herdy - UNIGRANRIO. Rio de Janeiro, 2014.

GOMES, Josir Simeone. **Controle de gestão comportamental**: Textos e casos. São Paulo: Atlas; 2014.

\_\_\_\_\_. Controle Gerencial na era da Globalização. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v.8, n. 2, p. 26-36, out.1997. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/94>>. Acesso em: 9 mar. 2015.

\_\_\_\_\_; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HENDERSON, J. C.; VENKATRAMAN, N. *Strategic alignment: Leveraging Information Technology to transforming organizations*. **IBM Systems Journal**. USA, v.32, n. 1, p. 4-16, 1993.

HOFSTEDE, Geert. *The Poverty of management control philosophy*. **Academy of Management review**. New York, v. 3, n. 3, p. 450- 461, jul. 1978.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Indicadores IBGE: Contas Nacionais trimestrais. Set.2015; 37p. Disponível em: <[ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas\\_Nacionais/Contas\\_Nacionais\\_Trimestrais/Fasciculo\\_Indicadores\\_IBGE/pib-vol-val\\_201503caderno.pdf](ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Contas_Nacionais_Trimestrais/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pib-vol-val_201503caderno.pdf)>. Acesso em: 30 jan. 2016

IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Carta de Conjuntura [periódico na Internet]. Mar. 2015<sup>a</sup>, n.28, 175 p. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/150430\\_cc\\_abr2015\\_final.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/150430_cc_abr2015_final.pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2015.

\_\_\_\_\_. Carta de Conjuntura [periódico na Internet]. Dez. 2015b; n.29, 9 p. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/cc29\\_sintese\\_conjuntura](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/conjuntura/cc29_sintese_conjuntura)>. Acesso em: 30 jan. 2016.

ISO - INTERNATIONAL STANDARD ORGANIZATION. ISO/IEC 27.001. 2013. Disponível em: <[http://www.iso.org/iso/catalogue\\_detail?csnumber=54534](http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=54534)>. Acesso em: 16 jul. 2015.

ISRAEL, Jeff T. *LCC - Satisfaction Strategies. Alternative designs and methods for customer satisfaction measurement*. Portland, 2002. P. 1-9. Report no. OR-97229.

JOHNSON, Tomas H.; KAPLAN, Robert S. **Relevance lost**: the rise and fall management accounting. Boston: Harvard Business School Press; 1997.

JUNQUEIRA, Emanuel Rodrigues; MORAIS, Romildo de Oliveira. Preços de Transferência: Reflexos de sua utilização na avaliação do desempenho de gestores de áreas de responsabilidade. **Revista Universo Contábil**. Blumenau, v.1, n.3, p.37-47, dez. 2005. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/98>>. Acesso em: 26 out. 2015.

JUNQUEIRA, Luís Renato *et al.* Influência da Teoria de Agência na alavancagem das empresas brasileiras. **Revista Economia & Gestão**. Minas Gerais, v. 14, n.35, p. 182-211, jun.2014. Disponível em: <<http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2014v14n35p182/7465>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Balanced Scorecard e mapas estratégicos**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus; 2004.

LORANGE, Peter; MORTON, Michael S. Scott. Management control systems: a conceptual framework. **Sloan Management review**. P. 1-31, jul. 1974. Disponível em: <<http://dspace.mit.edu/bitstream/handle/1721.1/1881/SWP-0724-02506890.pdf>>. Acesso em: 9 mar. 2015.

LUCCA, Giancarlo. **Gestão estratégica balanceada**: um enfoque nas boas práticas estratégicas. São Paulo: Atlas; 2013.

LUNKES, R. J. **Controle de gestão**: estratégico, tático, operacional, interno e de risco. São Paulo: Atlas, 2010.

MAÇADA, Antônio Carlos Gastaud; OLIVEIRA, Dayvisonde Lima; OLIVEIRA, Gessy Dhein. Valor da Tecnologia da Informação na firma: Estudo com empresas brasileiras. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**. Rio de Janeiro, v.19, n.2, p.170-192, abr. 2015.

MARINS, Fernando Augusto Silva; PADILHA, Thais Cássia Cabral. Sistemas ERP: características, custos e tendências. **Revista Produção**. São Paulo, v.15, n.1, p.102-113, abr. 2005. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0103-65132005000100009&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt&userID=-2](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0103-65132005000100009&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt&userID=-2)>. Acesso em: 26 out. 2015.

MARTINS, Lucas. Cobit 4.0. **Infoescola**, Brasil, 2015. Disponível em: <[http://www.infoescola.com/administracao/\\_cobit-4-0/](http://www.infoescola.com/administracao/_cobit-4-0/)>. Acesso em: 05 fev. 2015.

MARTINS, Marcelo Machowski Cavalcanti; OLIVEIRA, Sérgio Luiz Dias; PROTIL, Roberto Max. Utilização do Benchmarking na gestão estratégica das cooperativas agroindustriais paranaenses. **Revista Contabilidade e Organizações**. Curitiba, v.4, n. 10, p. 127-151, dez. 2010.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas; 1996.

MERCHANT, K. A.; STEDE, W. A. V. der. **Management Control Systems: Performance measurement, evaluation and incentives**. 3. ed. Inglaterra: Pearson Education Limited, 2012.

NAMAZI, Mohammad. Role of the agency theory in implementing management's control. **Journal of Accounting and Taxation**. Iran, v.5, n.2, p. 38-47, jul.2013. Disponível em: <<http://www.academicjournals.org/journal/JAT/article-full-text-pdf/12339F31292>>. Acesso em: 26 out. 2015.

NILSSON, F.; OLVE, N.; PARMENT, A. **Controladoria para fins de competitividade**: formulação e implementação de estratégias através do controle gerencial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2011.

PMI - PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. **PMBOK Guide and Standards**. Brasil, 2015. Disponível em: <<http://brasil.pmi.org/brazil/PMBOKGuideAndStandards.aspx>>. Acesso em 03 Jan. 2015.

RODRIGUES, Adriano; GOMES, Josir Simeone. Controle gerencial em empresas Internacionalizadas: o caso da Construtora Norberto Odebrecht S.A. **Revista Comportamento e Contabilidade**. Rio de Janeiro, ano 3, v.3, n.5, p. 75-96, jun. 2006. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/issue/view/238/showToc>>. Acesso em: 10 out. 2015.

ROSA, André. Tracto: Metodologia OKR pode ser útil para formular seus objetivos. [homepage Internet]. São Paulo, set. 2014. Disponível em: <<http://www.tracto.com.br/metodologia-okr-pode-ser-util-para-formular-seus-objetivos/>>. Acesso em: 10 out. 2015.

SHIRANI, M.; NAJMI, M. **Internationalization process model: A case study of wire and cable explorer firms**. 2009. Dissertação (Mestrado em Marketing e e-commerce) – Lulea University of Technology. Teerã, 2009.

TIROLE, Jean. Corporate Governance. In: TIROLE, Jean. **The Theory of corporate finance**. USA: Princeton University Press; 2006. P.15-73.

VENKATRAMAN, N. *IT-Enabled business transformation: from automation to business scope redefinition*. **Sloan Management Review**. Winter, p. 73-87, 1994.

WELSH, Gleen A. **Orçamento empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas; 1983.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 2.ed. Porto Alegre: Bookman; 2001.

ZWASS, Vladimir. *Structure and macro-level impacts of electronic commerce: from technological infrastructure to electronic marketplaces*. In: KENDALL, Kenneth E. **Emerging information Technologies**: improving decisions, cooperation and infrastructure. Thousand Oaks: Sage; 1999. p. 289-316.

## GLOSSÁRIO

**BOVESPA** – Bolsa de Valores do Estado de São Paulo. Empresa que administra mercados organizados de títulos, valores mobiliários e contratos derivativos, além de prestar serviços de registro, compensação e liquidação, atuando, principalmente, como contraparte central garantidora da liquidação financeira das operações realizadas em seus ambientes.

**Custo ABC**– Método de custeio por atividade. Do termo em inglês *Activity-Based Costing*.

**CMMI**– *Capability Maturity Model Integration* – Modelo de Integração Capacidade – Maturidade. Ferramenta de apoio à gestão. Existem certificações que demonstram o nível de maturidade da empresa, que pode ir de 1 a 5.

**COBIT**– *Control Objectives for Information and related Technology* – Controle de Objetivos para informação relativa à tecnologia. É um modelo de controle focado no plano estratégico da empresa, apontando o seu desempenho e os seus riscos. É uma ferramenta de apoio à Governança de TI.

**CSI** – *Customer Satisfaction Index* – Índice de Satisfação do Cliente. Indicadores que vão complementar os relatórios de satisfação do Cliente nas organizações.

**CSM** – *Customer Satisfaction Measurement* – Medidas de Satisfação do Cliente. Processos que a empresa adota para mensurar a qualidade do serviço prestado a partir de índices de satisfação do cliente.

**CTC**– Custo total de capital. Aparece durante a explicação da fórmula do EVA.

**CVM** – Comissão de Valores Mobiliários – Órgão regulador do mercado mobiliário Brasileiro. É uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimonial próprios. Possui autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, bem como autonomia financeira e orçamentária.

**Euronext** – Bolsa de Valores Europeia, sediada em Paris. Similar à **BOVESPA** no Brasil.

**Feedback**: Retroalimentação; retorno; etapa de realimentação do processo.

**GTI** – Governança de Tecnologia da Informação. Metodologias, artefatos, padrões de TI utilizados para gerir a TI, buscando complementar a Governança Corporativa.

**IBGE**– Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Órgão público de pesquisa, fornecedor de informações do cenário econômico, social e político brasileiro. É o principal provedor de dados e informações do País. Atende às necessidades dos mais diversos segmentos da sociedade civil, os órgãos públicos federais, estaduais e municipais.

IMA– Do termo em inglês *Institute of Management Accounting*, que traduzido para o português, significa Instituto de Contabilidade Gerencial.

IPEA– Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Fundação pública federal vinculada à Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República. Suas atividades de pesquisa fornecem suporte técnico e institucional às ações governamentais para a formulação e reformulação de políticas públicas e programas de desenvolvimento brasileiros.

ISO –*International Standard Organization*- Organização que é responsável pela padronização internacional de atividades, metodologias e normas técnicas.

ITIL – *Information Technology Infrastructure Library* – Ferramenta de Governança de TI. É um conjunto de boas práticas para serem aplicadas na infraestrutura, operação e gestão de TI nas organizações.

$K_e$ – Custo de capital próprio. Aparece durante a explicação da fórmula do EVA.

$K_t$ – Custo e capital de terceiros. É o custo da dívida. Aparece durante a explicação da fórmula do EVA.

PL– Patrimônio Líquido. Parte do Balanço Patrimonial que tange à parte societária da empresa.

PCT– Participação do Capital de Terceiros. São as dívidas que a empresa tem que honrar. Aparece durante a explicação da fórmula do EVA.

SLA– *Service Level Agreement*, que traduzido para o português, significa Acordo de Nível de Serviço, que são acordos feitos com o cliente para atendimento dos chamados de apoio ou suporte.

SOX– Lei criada nos EUA em 2002, pelo senador, Sarbanes e pelo deputado Oxley, que prevê a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, definindo regras para a criação de comitês encarregados de supervisionar suas atividades e operações, formados em boa parte por membros independentes, com a intenção de evitar fraudes e criar meios de identificá-las quando ocorrem, reduzindo os riscos nos negócios e garantindo a transparência na gestão. Ela é aplicável a todas as empresas que tenham ações registradas na *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão norte-americano equivalente a Comissão de Valores Mobiliários Brasileira.

SPMS– Do termo em inglês *Strategical Performance Meansure Systems*, que traduzido para o português, significa Sistema Estratégico de Medição de Desempenho.

SWOT– Matriz criada pelo economista Porter, que trata das forças (*Strengths*), fraquezas (*Weaknesses*) Oportunidades (*Opportunities*) e ameaças (*Threats*) que um setor econômico está sujeito.

VRIN—*Valuable, Rare, inimitable, non-substitutable* – Valioso, raro, difícil de imitar e não substituível. Conceito dado aos produtos quando são capazes de oferecer vantagem competitiva para as empresas, segundo a *VBR*.

## ANEXO A – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO

### 1. Dados sobre o entrevistado e a entrevista

**Nome :** \_\_\_\_\_

**Contatos:** Tel.Fixo: ( ) \_\_\_\_\_ Cel.: ( ) \_\_\_\_\_

e-mail: \_\_\_\_\_

**Formação:** \_\_\_\_\_

**Dados profissionais:** \_\_\_\_\_

**Empresa:** \_\_\_\_\_

**Tempo de serviço:** \_\_\_\_\_

**Data da entrevista:** \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ **Início de entrevista:** \_\_\_\_\_: \_\_\_\_\_

**Local da Entrevista:** \_\_\_\_\_

**Tipo de entrevista:** ( X ) face-a-face ( ) mediada

**Forma de registro dos dados:** ( X ) Anotação

( X ) Gravação

( X ) Áudio

( ) Vídeo

( ) Outros. Qual? \_\_\_\_\_

**Identidade do entrevistado em sigilo?** ( X ) Sim ( ) Não

### 2. Dados sobre a pesquisa

**Pesquisador:** Marcelo Nassif de Magalhães, Aluno de mestrado acadêmico.

**Orientador:** Josir Simeone Gomes; D. Sc.

**Organização responsável pela pesquisa:** UNIGRANRIO – Universidade do Grande Rio – Unidade Lapa – RJ.

**Tipo de pesquisa :** ( X ) Mestrado ( ) Doutorado

( ) Setorial financiada pelo governo

( ) Outras. Qual? \_\_\_\_\_

**Linha de pesquisa:** Estratégia e Governança Corporativa.

**Objetivo da pesquisa:** Estudar o controle gerencial em empresas da área de prestação de serviços em TI.

**Contribuições (benefícios) da pesquisa:** Estudar as características do controle gerencial em empresas de prestação de serviços em TI, que estejam em algum estágio de internacionalização, com base no controle comportamental, fornecendo material de estudo, voltado para novas tecnologias empregadas no controle gerencial.

**Etapa atual da pesquisa:** Realização da coleta de informações para a pesquisa.

### 3. Orientações gerais ao pesquisador

- Ao marcar a entrevista: (i) reservar um tempo adequado para a realização da entrevista (é importante considerar que serão gastos em torno de quinze minutos para a preparação e início e mais quinze minutos para a finalização da entrevista); no caso do entrevistado ser muito importante para a pesquisa e ele não dispuser do tempo solicitado, uma estratégia pode ser marcar a entrevista exatamente antes do seu almoço: há sempre a possibilidade do entrevistado convidar o pesquisador para o almoço e a entrevista continuar durante este período; (ii) solicitar que a entrevista ocorra em um local calmo e reservado;
- O que verificar antes da entrevista: (i) confirmar a entrevista, o horário e o local exato onde ela acontecerá; (ii) confirmar se o acesso ou permissão de entrada ao local já foram providenciados (para a entrada em uma empresa, por exemplo);
- O que levar para a entrevista: (i) informações sobre o entrevistado (nome, área, cargo, ramal, etc); (ii) documentos para a entrada na organização; (iii) gravador (entrevista gravada); (iv) lápis, caneta e borracha; (v) relógio e celular; (vi) protocolo impresso e preenchido com todas as informações que o pesquisador souber de antemão; (vii) dados, esquemas, figuras, textos, etc, para ilustrar ou complementar as questões dos questionários; (viii) folhas adicionais em branco para anotações; (ix) vestir roupa adequada para o ambiente e para o cargo do entrevistado;
- Durante a entrevista: (i) no caso de entrevista não gravada, devido à diferença de velocidade entre a fala e a escrita, priorizar a anotação dos pontos mais importantes da resposta do entrevistado, solicitando que ele repita algum ponto, se for necessário; (ii) o pesquisador deve guardar as respostas das entrevistas prévias na mente enquanto simultaneamente examina as respostas do entrevistado atual; (iii) o pesquisador não deve anotar apenas o que ele ouve, mas também o que ele vê, pois o entrevistado fornece informações não verbais: ele pode transparecer nervosismo, dúvida, etc. Para isto, o pesquisador deve prestar atenção na entonação, hesitação e expressões faciais e corporais do entrevistado; todas estas informações não verbais também devem ser levadas em consideração quando o pesquisador estiver fazendo suas interpretações sobre os dados coletados; (iv) no campo, o pesquisador deve observar a convergência de visões e informações sobre eventos e processos, pois não é incomum encontrar visões diferentes ou incompletas; se isto ocorrer, é importante buscar outras fontes de dados; (v) segundo Yin (2001), é preciso ficar atento no que se refere à imprecisão nas informações fornecidas devido à memória fraca do entrevistado, respostas viesadas, flexibilidade (o entrevistado dá ao pesquisador o que ele quer ouvir), discurso pronto, etc; (vi) cuidado

quando os entrevistados parecerem ecoar os mesmos pensamentos, mas de uma maneira “conspiratória”: isto ocorre quando eles estão conscientes das respostas desejáveis e parecem estar fornecendo evidências corroborativas, quando, na verdade, estão meramente repetindo a reza da instituição a que pertencem; (vii) caso o entrevistado não queira responder alguma questão por envolver informação sigilosa, pedir para que ele responda em um contexto mais geral ou que ele avance com a resposta até um nível de detalhe tal que não exponha este tipo de informação;

- Após a entrevista: (i) lembrar de toda a entrevista, fazendo anotações adicionais e já fazendo interpretações sobre os dados coletados; (ii) terminar de preencher o protocolo, caso houver pendências; transferir seu conteúdo para um formato digital, preparar as interpretações e os dados para enviar ao entrevistado, visando a checagem posterior (ver o item 4.7).

#### 4. Observações gerais ao entrevistado sobre a entrevista

Nesta entrevista será bem-vinda a fala espontânea do entrevistado, que tem liberdade para usar seu conhecimento e experiência profissionais e opinião pessoal para responder as perguntas; o entrevistado poderá citar exemplos que facilitem ou ilustrem sua resposta, assim como fazer comentários gerais ou específicos sobre o assunto da questão e seu contexto, porém, dados sigilosos devem ser preservados;

#### 5. Roteiro de entrevista

Segue um roteiro para que sejam elaboradas perguntas que serão feitas aos entrevistados, segundo os temas propostos na metodologia de pesquisa (características, ferramentas tecnológicas e Internacionalização).

- 5.1 Como está organizada a empresa (se é centralizada, se descentralizada, se adota centro e custos ou centro de investimentos, centros de lucros, etc.)?
- 5.2 Qual a estratégia da empresa frente ao mercado (produtos e serviços ao menor custo, produtos diferenciados para o cliente, foco exclusivo no cliente, etc.)?
- 5.3 Como a empresa faz para identificar novos talentos?
- 5.4 Como a Empresa mensura a qualidade do seu capital Intelectual (Humano, Relacional e Estrutural)?
- 5.5 Existe alguma ferramenta de planejamento e controle gerencial utilizada pela empresa (orçamento, custo Padrão, Custo ABC, ROI,

*EVA* , *BSC*, Governança Corporativa, preço de transferência, medidas de satisfação do cliente, Capital Intelectual, *Benchmarking*, etc.)?

5.6 Como é mensurada a satisfação do cliente?

5.7 Qual(is) a(s) ferramenta(s) tecnológica(s) é(são) utilizada(s) para apoiar a gestão? (por exemplo: Sistemas de Informação Operacional, Sistemas de Informação Gerencial, ERP, BI, *e-Commerce*, CRM, SCM, PMBOK, CMMI, ISO 20.000, ITIL, COBIT, OKR, etc.)

5.8 Qual a experiência da empresa no processo de internacionalização?

5.9 Qual o percentual de vendas da empresa se destina ao mercado interno?

## 6. Finalização da Entrevista

- Deixar claro que, se após a data de realização da entrevista o entrevistado quiser fazer algum comentário adicional ou acréscimo em alguma de suas respostas, ele poderá entrar em contato com o pesquisador por e-mail ou telefone (neste caso, deixar com o entrevistado uma cópia da segunda seção do protocolo - item 4.2 - pode ser bastante útil);
- Solicitar a permissão de poder enviar ao entrevistado, por e-mail ou telefone, alguma nova questão que surgir posteriormente, durante a pesquisa, caso o pesquisador considerar importante conhecer a opinião do entrevistado;
- Solicitar que o entrevistado sugira outras pessoas (de dentro da sua organização ou não) que poderiam contribuir com a pesquisa; neste caso, obter do entrevistado os seguintes dados: nome da pessoa, organização, área, cargo, telefone e e-mail (observação: é comum o próprio entrevistado se oferecer para fazer um primeiro contato com a pessoa que ele sugeriu; mas mesmo que isto não aconteça, o pesquisador, ao entrar em contato com a pessoa, pode usar o entrevistado como referência: “foi fulano quem o indicou”);
- Combinar com o entrevistado que ele faça uma checagem posterior dos dados coletados na entrevista e das interpretações feitas pelo pesquisador (com base nos dados coletados);
- Anotar o horário de término da entrevista;
- Agradecer ao entrevistado em seu nome, em nome da universidade e do patrocinador (agência de fomento, por exemplo);

- Fornecer ao entrevistado uma estimativa de quando a pesquisa será encerrada e citar a forma como os dados serão divulgados (dissertação, tese, artigo, relatório);
- Colocar-se à disposição para qualquer informação adicional (agora ou posteriormente).

#### 7. Termo de compromisso

Eu, Marcelo Nassif de Magalhães, brasileiro, casado, Contabilista, portador do RG n.º 07.487.775-4 IFP/RJ, CPF n.º 004.760.427-12, residente e domiciliado à Rua Cambuci, Q.105 Lt. 3A, bairro Chácara Mariléia, na cidade de Rio das Ostras, RJ, venho através do presente termo, comprometer-me a não associar ou relacionar, direta ou indiretamente, de forma escrita, verbal ou de qualquer outra forma, o nome ou a identidade de (nome completo do entrevistado) à minha pesquisa de mestrado iniciada em 2015 e ligada ao Programa de Pós-Graduação do Departamento de Administração da Universidade do Grande Rio – UNIGRANRIO, seja durante e/ou após a realização da mesma.