

O Sistema de Controle Gerencial de Uma Empresa de Serviços Internacionalizada: Caso Churrascaria Porcão

Adriano Rodrigues
Brasil
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Arodrigues@ufrj.br

Josir Simeone Gomes
Brasil
IBMEC – RJ
Josir@ibmecrj.br

Palavras Chaves: Controle Gerencial, Serviços e Internacionalização de empresas.

Tema: Custos e Controle Gerencial em Empresas de Serviços (Internacionalizada)

Recursos Audiovisuais: Data - Show

O Sistema de Controle Gerencial de Uma Empresa de Serviços Internacionalizada: Caso Churrascaria Porcão

Palavras Chaves: Controle Gerencial, Serviços e Internacionalização de empresas.

Tema: Custos e Controle Gerencial em Empresas de Serviços (Internacionalizada)

Resumo:

Este estudo se propõe a verificar o impacto provocado pelo processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de uma empresa de serviços: a Churrascaria Porcão Ltda. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória através do método de estudo de caso, sendo que a principal coleta de dados teve como base duas entrevistas em profundidade, uma com o controller e a outra com o gerente de negócios internacionais da empresa. Deste modo, o estudo explora a relação entre os sistemas de controle gerencial da empresa com o plano de referência extraído da revisão da literatura, buscando evidenciar suas possíveis modificações em função do processo de internacionalização. Os resultados obtidos na análise do caso são coincidentes em alguns aspectos da literatura, em especial o emprego de mecanismos formais de controle financeiro, e distante em outros aspectos, tendo em vista que as decisões encontram-se centralizadas na direção geral da empresa e os centros de responsabilidades não possuem autonomia. Além disso, ficou constatado que o processo de internacionalização ainda não afetou o sistema de controle gerencial da empresa.

1. INTRODUÇÃO

As práticas de controle gerencial nas organizações internacionalizadas podem possuir similaridades entre as operações executadas no exterior e as operações executadas no país de origem, tais como; preparação do orçamento, análise de variações, avaliação de desempenho, etc. Embora essas práticas sejam similares, é comum nesses casos que diferenças de cunho, principalmente, cultural interfiram no sistema de controle gerencial, além de ter grande influência sobre a maneira como ele é utilizado nos diferentes países (Anthony e Govindarajan, 2002).

Por outro lado, é notório que nas últimas décadas as operações de serviços tenham tido uma expressiva participação na economia dos países e no próprio comércio internacional. No entanto, o controle gerencial de empresas do setor de serviços possui desafios singulares, diferentes em muitos aspectos daqueles encontrados na área de manufatura. Deste modo, conforme salientaram Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000, p.42), “compreender a natureza dos serviços e identificar as suas características diferenciadoras é primordial na gerência deste tipo de organização”.

Diante destas considerações, percebe-se que um sistema de controle gerencial estará sujeito a adaptações ou modificações quando uma organização empresarial resolve internacionalizar suas atividades, especialmente, quando se trata de empresa do setor de serviços, uma vez que neste caso a produção é de bens com características intangíveis que requerem a presença do cliente no processo.

Dentro deste contexto, o presente estudo se propõe a verificar o impacto provocado pelo processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de uma empresa de serviços brasileira, a Churrascaria Porcão.

De modo mais específico, pretende-se atingir os seguintes objetivos:

- Analisar as possíveis modificações nos sistemas de controle gerencial em decorrência do processo de internacionalização da empresa pesquisada; e
- Explorar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle gerencial da empresa pesquisada e a literatura sobre controle gerencial.

Cabe ressaltar que o estudo poderia ser feito com base em diversas abordagens sobre controle gerencial. No entanto, para os propósitos desta pesquisa, serão priorizadas aquelas que enfatizam a importância dos aspectos motivacionais e comportamentais dos sistemas de controle gerencial. Tais abordagens podem ser encontradas em Anthony (1965,2002), Flamholtz (1979), Maciariello e Kirby (1994), Macintosh (1994), Merchant (1998), Gomes (1983,1999), dentre outros autores.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Principais abordagens sobre controle gerencial

É comum encontrar-se na literatura sobre controle gerencial uma variedade de definições referentes ao termo controle, em face das diferentes interpretações que diversos estudiosos apresentam acerca do assunto. O que se pretende neste momento é realizar uma revisão das principais abordagens sobre controle gerencial, com o intuito de propiciar uma fundamentação adequada ao estudo proposto.

Em primeiro lugar, será utilizada a tese de doutorado de Gomes (1983) para se apresentarem, sucintamente, as principais abordagens sobre controle gerencial vigentes até o início da década de 80. Tais abordagens, conhecidas como abordagens clássicas de controle gerencial, foram desenvolvidas por Anthony (1965), Lorange e Morton (1974), Hofstede (1975) e por Flamholtz (1979).

Para Anthony (1965), controle gerencial é o processo através do qual os administradores se certificam que os recursos sejam obtidos e aplicados eficaz e eficientemente na consecução dos objetivos da organização. Dentro desta perspectiva, Anthony propõe um modelo pragmático do processo de controle, desenvolvido a partir do estudo da estrutura organizacional e fortemente baseado no conceito de centros de responsabilidade e na avaliação de desempenho.

Pressupondo-se a existência de diferentes níveis de decisão, o objetivo do sistema de controle gerencial é o *goal congruence*, ou seja, fazer com que os objetivos das pessoas coincidam com os objetivos da organização. No entanto, não considera o sistema de valores das pessoas quando assume que os elementos aceitam a necessidade de controle, como se fossem compelidos por uma motivação racional.

Ao formular este plano de referência, Anthony também pretendeu distinguir o processo de controle gerencial do processo de planejamento estratégico e do controle operacional existente nas organizações. Deste modo, do planejamento estratégico o controle gerencial deve buscar os objetivos da organização e as orientações para alcançá-lo, enquanto para o controle operacional deve fornecer parâmetros que certifiquem se as tarefas estão sendo conduzidas eficaz e eficientemente.

Ao invés de estabelecer classificações e níveis de decisões, Lorange e Morton (1974) preferem enfatizar o caráter orgânico do controle gerencial, atentando para sua necessidade de adaptações e conformações a imposições ambientais externas e internas, isto é, para o fato das características ambientais condicionarem as características organizacionais. Neste caso, o processo de controle gerencial é dividido entre o processo de identificação da variável de controle, o processo esquemático de direção de curto prazo e o processo de acompanhamento de desempenho de curto prazo.

Ainda de acordo com Lorange e Morton, o sistema formal de planejamento de longo prazo possui influência direta sobre o sistema de controle gerencial, pois nele serão encontrados expectativas de mudança do ambiente externo. Além disso, a instabilidade do meio-ambiente faz com que as medidas baseadas em unidades monetárias se tornem insuficientes como variáveis de controle, enquanto a diversificação e complexidade das organizações requerem sistemas de planejamento e controle mais flexíveis. Assim, diferentemente da abordagem de Anthony, não existe uma preocupação com a classificação de decisões, mas uma atenção direcionada ao funcionamento do sistema de controle gerencial.

Na abordagem de Hofstede (1975), a implantação de um sistema de controle gerencial requer mudanças significativas na filosofia de controle da empresa, por se basear em uma visão mais ampla de um processo sócio-psicológico bastante diferente dos sistemas tradicionais. A essência do seu plano de referência está centrada em variáveis políticas, como negociação, valores e julgamentos.

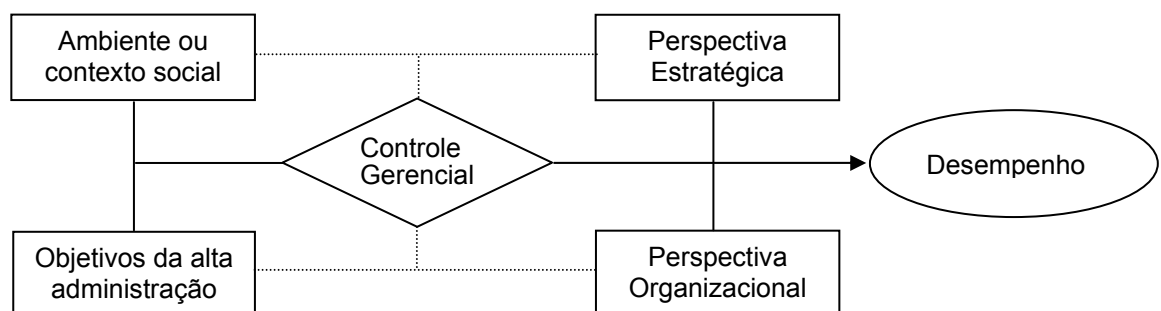
Desta forma, Hofstede rejeita o modelo cibernético de controle como um modelo de controle gerencial. Cabe ressaltar que a partir desta visão é comum se chegar a princípios gerais de controle que possam ser aplicados a diferentes situações, ou seja, o controle cibernético representa uma abordagem lógica e abstrata ao estudo dos sistemas

de controle. Como alternativa Hofstede sugere o processo homeostático, que embora seja composto de elementos cibernéticos, não considera a divisão do trabalho entre unidades controladoras e controladas. Neste caso, o controle rígido de pessoas e atividades dá lugar a um sistema de controle baseado em grupos semi-autônomos, ou seja, direcionado ao autocontrole.

Já para Flamholtz (1979), o controle gerencial é visto como sendo o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Nesta abordagem a motivação de indivíduos ou grupos é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma compatível com os objetivos da organização.

O plano de referência de Flamholtz ao mesmo tempo em que enfatiza os aspectos comportamentais das pessoas envolvidas na organização destaca a incerteza inerente ao processo de controle gerencial. Nesse sentido, ele demonstra que os sistemas de controle são mais probabilísticos do que determinísticos, ou seja, o propósito é maximizar as condições favoráveis que levam ao *goal congruence*. Neste Sentido, a falta de consideração adequada aos aspectos comportamentais proporciona conseqüências “disfuncionais” no comportamento das pessoas, tais como desvio de objetivos e distorção/manipulação das medidas de controle.

Já nas décadas de 80 e 90, percebe-se um maior interesse em entender a relação existente entre o contexto social e organizacional e os sistemas de controle gerencial. De acordo com Macintosh (1994, p.87) “a premissa básica é a de que há importantes ligações entre o ambiente, a estratégia, a estrutura organizacional e o controle gerencial e que um ajuste congruente destas variáveis é essencial para o desempenho”. Com base nesta concepção, o controle gerencial passa a ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu ambiente ou contexto social; na segunda, trata-se de assegurar que toda organização se oriente conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da alta administração. Sendo que ambas perspectivas devem ser direcionadas para o desempenho, conforme sintetizado na representação a seguir:



Adaptado de Macintosh (1994, cap.6, p. 87-109)

Macintosh (1994) argumenta que as organizações agem sobre seu ambiente através do planejamento estratégico, ao invés de simplesmente adaptar-se ao mesmo. Assim, a estratégia deve ser um plano para mostrar como uma empresa pretende competir em seu ambiente, incluindo os mecanismos de coordenação e controle necessários para implementar o plano. Também sob a perspectiva estratégica, Atkinson (1998) afirma que a contabilidade e o controle gerencial precisam articular-se com as opções estratégicas escolhidas pelas empresas para se tornar um colaborador importante, visando o sucesso da organização. Neste sentido, as medidas de desempenho estratégico devem

proporcionar ações que estejam orientadas para manutenção e melhoria contínua da posição competitiva da organização.

Já sob a perspectiva do controle organizacional, Berry et al. (1995) abordam que o controle diz respeito a todos, quer se trate de um gerente na direção de um departamento, do presidente de uma multinacional tentando controlar suas empresas, ou apenas um indivíduo afetado pelas atividades que ocorrem dentro de uma organização. Em fim, o controle organizacional refere-se ao desenho de instrumentos e ao exercício de ações que estejam direcionadas a influenciar o comportamento das pessoas que fazem parte da organização, com intuito de direcioná-las aos objetivos traçados pela alta administração.

Sendo assim, o que irá definir a adoção de um sistema de controle serão as características da organização (perspectiva organizacional) e do contexto social (perspectiva estratégica). Sendo que a dimensão da organização, as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização das atividades compreendem características da organização; enquanto o ambiente externo, o grau de dinamismo do mercado e a concorrência moldam o contexto social.

Percebe-se, através destas várias abordagens, que é grande o número de variáveis determinantes do sistema de controle gerencial a ser utilizado por uma organização. Deste modo, Gomes e Salas (1999) propõem diferentes tipos de controle com base na dimensão da organização (pequena ou grande), no contexto social (local ou internacional), na estrutura (centralizada ou descentralizada) e na formalização do sistema (limitada ou elevada). A tipologia de controle é representada da seguinte forma:

	Contexto local	Contexto internacional	
Pequeno porte	Familiar	Ad-hoc	Limitada formalização
Grande porte	Burocrático	Por resultados	Elevada formalização
	Centralizada	Descentralizada	

Adaptado de Gomes e Salas (1999, p.56)

O controle familiar é utilizado em empresas cuja menor dimensão ou estabilidade do contexto social facilitam um controle mais informal. Neste tipo de organização a gerência realiza um controle muito centralizado, onde não se atribui importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle financeiro. A delegação de autoridade é baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança.

O controle burocrático é próprio de ambientes pouco competitivos e de organizações de grande porte, centralizadas e, normalmente, fechadas para o exterior. Baseia-se em regras e normas rígidas, com uma acentuada distância hierárquica entre os diversos níveis e uma cultura avessa à mudança. Ênfase nos mecanismos formais e nos controles financeiros.

O controle por resultados é mais comum em contextos sociais competitivos e baseia-se em controles financeiros. Possui um elevado grau de descentralização e a utilização ampla de centros de responsabilidade avaliados por resultados. Devido à grande dimensão deste tipo de empresa e ao maior grau de autonomia e responsabilidade, é comum o emprego de sistemas formais de procedimentos para facilitar o controle. Para tanto, mecanismos sofisticados de controle financeiro são utilizados.

Por fim, o controle *ad-hoc* baseia-se na utilização de mecanismos não formais que promovam o autocontrole. É comum em ambientes muito dinâmicos e de grande

complexidade, que dificultam a formalização dos procedimentos, como os encontrados em empresas de alta tecnologia, publicidade, consultoria, etc. Pode-se desenvolver em estruturas bastante descentralizadas, mas com limitada utilização de medidas financeiras.

É importante observar que apesar desta distinção, pode-se encontrar em muitas organizações sistemas de controle gerencial com características de mais de um dos tipos de controle apresentados anteriormente. Como por exemplo, uma empresa com vários departamentos controlados de formas diferentes, ou seja, burocráticos (departamento contábil e jurídico), familiares (no caso de gestão centralizadora), por resultados (departamento de vendas) e *ad-hoc* (departamentos de P&D).

2.2 O processo de internacionalização de empresas

Para se discutir sobre internacionalização de empresas, torna-se necessário abordar várias linhas de pensamento nas quais suas fundamentações são originadas tanto da economia quanto da administração. De acordo com Barretto (1998), enquanto do ponto de vista econômico se desenvolveram as teorias do comércio internacional e a visão macro do processo de internacionalização, um enfoque alternativo foi dado no âmbito da administração, ao propor explicações sobre o processo pelo qual uma empresa ingressa no mercado internacional e a influência das atitudes, percepções e expectativas dos seus executivos (também conhecido como enfoque comportamental).

No que se refere à classificação das empresas internacionalizadas, normalmente, são apresentados os seguintes tipos (Bartlett e Ghoshal, 1992; Canals, 1994; Dymont, 1987):

- *Empresa exportadora* – Fase inicial do processo de internacionalização, sendo que as unidades operacionais ficam, normalmente, no país de origem.
- *Empresa multinacional* – Pretende explorar as vantagens competitivas importantes domesticamente diversificando atividades em outros países. O objetivo da empresa multinacional seria a reprodução quase exata da empresa matriz em cada uma das filiais no exterior, criando forte presença local através de sensibilidade e receptividade às diferenças nacionais;
- *Empresa global* – O modelo multinacional demonstrou alguns problemas e no final dos anos 70 houve uma tendência oposta, na qual a empresa adotava estratégias coordenadas com todos os países onde operava. Desta forma, o objetivo é adquirir vantagem competitiva em termos de custos e receitas através de operações centralizadas em escala global, sendo que suas atividades críticas devem se concentrar em um ou poucos países.
- *Empresa transnacional* – É a empresa que combina adequadamente uma máxima eficiência econômica, uma máxima capacidade de responder a mercados locais e uma flexibilidade para transmitir as experiências que surgem em alguns países para toda a organização. A empresa transnacional “busca eficiência, não pela eficiência em si, mas como meio de alcançar competitividade global” (Bartlett e Ghoshal, 1992, p.85). Sendo assim, a receptividade local e as inovações são vistas como resultado do processo de aprendizado que engloba todos os envolvidos na organização.

Para uma melhor compreensão desta classificação será apresentado no próximo tópico como as estratégias de cada um destes tipos de empresa internacionalizada podem influenciar seus sistemas de controle gerencial. Neste momento, serão abordados os dois enfoques do processo de internacionalização (o econômico e o comportamental).

Enfoque econômico

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

A teoria da internalização estuda a internacionalização sob a ótica de se deve ou não internalizar as atividades da empresa. Sendo assim, esta teoria seria a teoria de custos de transação aplicada aos negócios internacionais, pois visa analisar qual o modo de entrada em outro país minimiza os custos de transação da empresa. De acordo com Fina e Rugman (1996, p.200), “os teóricos da internalização sugerem que o investimento direto no exterior ocorre quando os benefícios da internalização superam os custos”. Deste modo, a teoria da internalização considera que as falhas de mercado, tais como custos de informação, oportunismo e especificação de ativos, criam as condições que levariam uma empresa multinacional a utilizar o investimento direto como modo de entrada em um mercado externo, ou seja, internalizaria sua atividade no mercado externo.

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

Estes três elementos (propriedade, internalização e localização) seriam fundamentais em cada decisão de produção de uma empresa atuando nos mercados internacionais através da produção no exterior. Dunning (1988) considerou ainda a necessidade de integração das teorias econômica e comportamental da firma para melhor entendimento da firma multinacional, em especial deveria se identificar e avaliar padrões sistemáticos de tais comportamentos.

Enfoque Comportamental

A principal escola desta corrente é a nórdica, especialmente da Universidade de Uppsala, que desenvolveu o modelo de Uppsala. Para este modelo a internacionalização é um processo de ajustes incrementais às condições variáveis da empresa e do seu ambiente, apresentando os seguintes estágios de envolvimento internacional:

Estágio 1 – não existência de atividades regulares de exportação;

Estágio 2 – exportação feita através de representantes independentes;

Estágio 3 – estabelecimento de uma subsidiária de venda no exterior;

Estágio 4 – unidades de operações no exterior (produção, por exemplo).

De acordo com Johanson e Vahlne (1990, p.13), “essa seqüência de estágios indica o comprometimento crescente de recursos com o mercado. Ela indica, ainda, as atividades correntes (operações) que se diferenciam em razão da experiência acumulada”.

Observou-se através das pesquisas que originaram este modelo, um desenvolvimento das operações internacionais através de passos pequenos até a realização de maiores

investimentos em produção no exterior. Deste modo, uma empresa começa exportar para um país através de representantes, depois estabelece uma subsidiária de vendas e, por fim, começa a produzir efetivamente naquele país.

2.3 Impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial

Dentre os autores que tratam especificamente do controle gerencial em empresas internacionalizadas (ver Anthony e Govindarajan, 2002; Maciariello e Kirby, 1994; Merchant, 1998; entre outros), observa-se um tratamento de maneira relativamente semelhante ao tema. Em primeiro lugar, é destacada a importância de considerar as diferenças culturais existentes entre os países, pois embora essas diferenças possam não afetar o desenho dos sistemas de controle, elas podem ter uma grande influência na forma como a informação gerada pelo sistema é usada. Isto ocorre porque pessoas de diferentes origens têm preferências e reações diversas a controles gerenciais, o que evidencia o caráter comportamental do controle.

A cerca dos problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial utilizados em atividades no exterior, Anthony e Govindarajan (2002) destacam a política de preços de transferência e as taxas de câmbio.

Para Anthony e Govindarajan (2002, p.908-909), outras considerações devem ser incluídas na definição do preço de transferência de operações no exterior, além das observadas no âmbito doméstico, tais como:

- *Tributação* – refere-se às diferenças entre taxas de impostos existentes entre os países;
- *Regulamentos Governamentais* – podem restringir a liberdade da organização determinar os preços de transferência que maximize seu lucro global;
- *Controles de Câmbio* – podem limitar os montantes de importação de certas mercadorias devido a variações nos preços;
- *Acumulação de Recursos* – uma empresa pode desejar acumular recursos num país e não em outro;
- *Sociedades em Cota de Participação (Joint Ventures)* – realizar este tipo de parcerias com empresas no exterior pode restringir a liberdade da organização em virtude da resistência da parceria estrangeira em incorrer em eventuais prejuízos.

Estas considerações são importantes, pois afetando a maneira como o preço de transferência é constituído irá, conseqüentemente, afetar a avaliação de desempenho das unidades operacionais instaladas no exterior.

No que diz respeito aos possíveis problemas em virtude das taxas de câmbio, pois as operações de empresas internacionalizadas podem ser feitas em diversas moedas, existe uma concordância entre os autores (Anthony e Govindarajan, 2002; Maciariello e Kirby, 1994; Merchant, 1998) para que a uma unidade localizada no exterior não deva ser responsabilizada pelos resultados obtidos da conversão das demonstrações para a moeda da empresa do país de origem.

Dentre os problemas de ordem cultural freqüentemente encontrados destacam-se a língua, os costumes, as práticas de negócio, as regras, as leis, etc. Tais problemas irão variar de forma significativa de um país para outro, o que torna complicado tomar decisões sem atentar para as peculiaridades dos negócios locais e suas incertezas. Neste sentido, Merchant (1998) chama a atenção para o ambiente institucional de cada

país no qual a organização venha ter uma unidade instalada, ou seja, é importante conhecer o sistema legal do país (direitos de propriedade, obrigatoriedade de cumprimento de contratos, relações trabalhistas, etc.), a organização do sistema financeiro (condições de obtenção de financiamento, por exemplo), padrões contábeis vigentes e demais particularidades institucionais relevantes.

Outro aspecto relevante, observado por Maciariello e Kirby (1994), é a estratégia que a organização adota para a sua operação internacional, a fim de possibilitar a determinação dos fatores chaves de sucesso para aquela estratégia. Desta forma, a identificação do tipo de atividade internacional que a empresa pretende realizar é primordial para o bom funcionamento do sistema de controle gerencial. Isso significa que a forma como uma empresa se internacionaliza pode refletir diretamente em seu sistema de controle.

Para Dyment (1987, p.20) “empresas globalizadas devem ser gerenciadas de modo bem diferente de empresas nacionais ou multinacionais. O sistema de controle gerencial deve ser estruturado para atender à estratégia mundial”. Isso implica em dizer que o tratamento dado a uma empresa multinacional tradicional pode não ser o mesmo do que uma empresa global. O controle gerencial requerido por uma organização global deve permitir à administração central coordenar a estratégia da organização em todos os países nos quais ela opera, enquanto numa organização multinacional o sistema de controle deve se adequar ao conceito de negócios separados cujas estratégias podem variar de um país para outro, utilizando para esta finalidade relatórios de controle voltados para necessidade da administração local.

Desta forma, o objetivo do controle gerencial na empresa globalizada deveria ser verificar se as estratégias genéricas e mundiais da organização estão sendo implementadas com sucesso. Para tanto, seria necessário utilizar um padrão mundial de classificação contábil, projetado para facilitar a consolidação dos resultados da matriz da corporação. Todavia, conforme evidenciado por Prahalad e Doz (1993), a partir do momento em que as subsidiárias crescem e conseguem maior autonomia em relação aos recursos estratégicos, surge um problema no sistema de controle gerencial de empresas globalizadas, pois a capacidade da organização central controlar as estratégias das subsidiárias se reduz.

Já uma empresa que esteja vivenciando uma transição de postura multinacional ou global para o modo transnacional de administração, no qual o desafio consiste na criação de uma organização auto-adaptável e disposta a aprender, requer a adoção de instrumentos de controle bastante inovadores. De acordo com Bartlett e Ghoshal (1992, p.243) muitas das empresas transnacionais “diante de uma tarefa de coordenação organizacional cada vez mais complexa, responderam com a simplificação dos processos através dos quais gerenciam a crescente diversidade das tarefas coordenadas”. Deste modo, desenvolveram um estilo de controle que se tornou familiar e confortável, mas para muitas empresas a busca da simplicidade foi suplantada pela necessidade de maior sofisticação e flexibilidade organizacional.

Sendo assim, a implantação e utilização de um sistema de controle gerencial nas empresas que adotam a estratégia transnacional precisam atender os seguintes pré-requisitos: (1) legitimar a diversidade, (2) administrar a complexidade e (3) criar comprometimento. Para o atendimento destes pré-requisitos, Bartlett e Ghoshal (1992) destacam que a administração de uma empresa transnacional deve, em primeiro lugar, responder às mudanças ambientais com base nos vários recursos estratégicos disponíveis, em segundo lugar, desenvolver uma coordenação flexível que seja capaz de gerenciar a complexidade e, por fim, criar mecanismos que desenvolvam na mente dos gestores e demais funcionários um maior comprometimento com os propósitos da organização.

3. METODOLOGIA

Foi realizada uma pesquisa exploratória através de estudo de caso. Conforme definido por Gil (1996, p.45), as pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Sendo assim, este tipo de pesquisa possibilitou aprimorar idéias e consolidar intuições.

O emprego do método de estudo de caso como estratégia de pesquisa ocorreu em função da sua melhor adequação para coletar e analisar as provas empíricas desejadas. Isso porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como observa Yin (2001, p.32), o estudo de caso é adequado quando se tratar de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Foram utilizados como coleta de dados as seguintes fontes:

- Duas entrevistas em profundidade (duração de 60 minutos cada), a primeira com o responsável pelos negócios internacionais e a segunda com o responsável pela controladoria da empresa (*controller*);
- Site institucional na Internet, artigos em revistas e jornais de negócios;
- Documentos disponíveis da própria empresa.

Em primeiro lugar o caso foi estruturado em forma narrativa, sendo explorada a riqueza dos detalhes que uma entrevista em profundidade proporciona. Após esta etapa, foi realizada a análise do caso à luz do plano de referência extraído da revisão da literatura. Cabe ressaltar que os principais direcionadores destas análises foram as duas questões de pesquisa, conforme a seguir:

1. Qual o impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial da empresa?
2. Existe relação, em termos de proximidade ou afastamento, entre os sistemas de controle gerencial da empresa e a literatura sobre controle gerencial apresentada?

4. O CASO DA CHURRASCARIA PORÇÃO

4.1 A empresa e seus serviços

A marca “Porção” foi criada há 27 anos pelos próprios clientes que freqüentavam sua primeira casa na Avenida Brasil, no Rio de Janeiro, que se tornou famosa pela campanha de um “porco simpático” que acabou sendo associado à churrascaria e, por isso, passou a se chamar definitivamente de Porção. Assim, a idéia da marca veio com o intuito de personalizar um estilo de servir.

Na década de 80, o sistema de rodízio Porção foi um sucesso, pois seus sócios observaram a evolução dos hábitos alimentares do país e perceberam que a inclusão de um buffet de saladas permitiria ampliar a gama de consumidores em seus

estabelecimentos. O mesmo foi feito uma década depois, com a assimilação da cozinha japonesa pelos brasileiros.

Uma das principais estratégias adotadas pela empresa ao oferecer os serviços de churrascaria rodízio foi buscar uma grande diversificação que conciliasse alimentação saudável e a tradição do Brasil como grande consumidor de carnes. Assim, seu buffet oferece peixes, nobres grelhados, frutos do mar, churrasco, saladas variadas, carnes exóticas, cozinha japonesa e o melhor da cozinha regional brasileira (como a moqueca e a tradicional feijoada).

Outra estratégia da empresa é reconhecer a importância das relações de longo prazo com grandes companhias (como Nestlé, Xerox, Coca-cola e L'Oreal). Nesse sentido, eles possuem um cadastro com quase trezentos clientes conveniados, que dispõem de um atendimento diferenciado, bem como descontos.

Desta forma, a postura estratégica adotada pelos sócios da empresa ampliou os horizontes de possibilidades de uma tradicional casa de carnes. Se inicialmente o sistema de rodízio em churrascarias era sinônimo de quantidade o grupo Porcão mudou este conceito para "diversidade com qualidade".

Hoje, o Grupo Porcão é a maior rede de restaurante em sistema rodízio no país, com sete unidades próprias no Rio de Janeiro, além de outros dois endereços nos pontos mais nobres das cidades de Recife-PE e Brasília-DF. Cabe ressaltar que a empresa possui um dos maiores estabelecimentos gastronômicos da América Latina, o Porcão Rio's, com cinco mil metros quadrados e localização muito privilegiada no Aterro do Flamengo.

A empresa possui em torno de 2000 funcionários. No entanto, os gastos com pessoal não são mais representativos do que os realizados com a aquisição e manutenção dos alimentos e das instalações. Esta característica é resultante do tipo de serviço prestado pela empresa que requer uma maior diferenciação dos produtos que são oferecidos, possibilitando uma maior interação do cliente com o serviço.

Dentre os principais intangíveis incorporados aos serviços prestados pela empresa, os entrevistados identificaram o seguinte: qualidade e diversidade dos alimentos e bebidas, atendimento com calor humano aos clientes, em fim, o estilo Porcão de servir.

4.2 O processo de internacionalização

O início do processo de internacionalização da Churrascaria Porcão foi muito influenciado pelo sucesso que a empresa fazia com estrangeiros que visitavam seus estabelecimentos aqui no Brasil, especialmente na cidade do Rio de Janeiro. Houve caso de cliente estrangeiro procurar os sócios da empresa para propor a abertura de um negócio similar em seu país.

Os sócios da empresa acreditavam não ter estrutura para realizar investimentos diretos na expansão internacional do seu negócio. Desta forma, perceberam que a franquia seria o melhor caminho para aproveitar este tipo de oportunidade, pois os potenciais parceiros entrariam com o capital necessário para viabilizar o negócio e a Churrascaria Porcão entraria com a marca e, principalmente, com o "Sistema Porcão de Servir".

Com esta estratégia a empresa abriu três casas no exterior, primeiro em Milão (Itália), depois em Miami (EUA) e, por fim, em Lisboa (Portugal). Todas elas foram inauguradas entre o período de 1990 a 1995 e estão funcionando até hoje.

De acordo com o entrevistado, a empresa foi bem recebida pelos estrangeiros. “O ambiente brasileiro transmitia para os europeus e norte-americanos uma sensação de liberdade e descontração que os deixavam mais relaxados”. Por outro lado, havia a preocupação de considerar a tradição, hábitos e gostos peculiares de cada região, para melhorar a qualidade de atendimento.

Para tanto, foi necessário tentar copiar a forma como a casa funcionava aqui no Brasil e adaptar alguns procedimentos de acordo com o local onde seria instada. Por exemplo, na Itália, eles gostam de almoçar com pão, o consumo de vinho é muito grande e preferem tomar uma dose de uísque após a refeição. Assim, para melhor atender os clientes algumas modificações foram realizadas nos procedimentos de preparação dos alimentos (principalmente os temperos) e das bebidas (a caipirinha é preparada no exterior com menos cachaça).

Para facilitar a preparação e o treinamento das equipes que iriam trabalhar em unidades no exterior, muitos funcionários brasileiros foram levados, pois facilitava a transmissão da filosofia da empresa aos novos funcionários. No entanto, o mais importante era viabilizar trocas de experiências que propiciassem melhores serviços aos clientes. O investimento nas equipes de trabalho proporcionou resultados bastante positivos em termos de diferencial do serviço prestado, pois mais do que oferecer comidas e bebidas de qualidade com preços competitivos a empresa proporcionava um atendimento com calor humano. Em fim, o “jeitinho brasileiro” de deixar o cliente feliz e satisfeito acrescentou muito na qualidade do atendimento.

No que diz respeito à concorrência, não era uma decisão fácil querer competir em mercados como o europeu e norte-americano que já possui os melhores restaurantes do mundo. Entretanto, acreditava-se que o sistema de churrascaria rodízio possuía algo de novo e exuberante para esses mercados, pois um garçom movimentando com o espeto na mão e servindo os mais variados tipos de carnes, com sorriso e alegria, não era algo comum nestes lugares.

Depois de alguns anos de experiência com sistema de franquias, a empresa percebeu que, para abrir casas no exterior, é importante ter pessoas de confiança para poder acompanhar de perto os negócios, tendo em vista a característica quase artesanal do serviço prestado. Sendo assim, no futuro, a empresa pretende abrir núcleos por região, um no Estados Unidos e outro na Europa, para possibilitar a abertura de novas casas.

Estes núcleos seriam responsáveis por acompanhar todas as atividades dos parceiros (franquias). Neste sentido, o núcleo deverá atuar na escolha do local, na construção das instalações, no treinamento das equipes de trabalho, na conservação e preparação dos alimentos, no marketing institucional, dentre outras atribuições.

4.3 O sistema de controle gerencial

A Churrascaria Porcão encontra-se organizada por estabelecimentos comerciais. Conforme já mencionado, a empresa possui sete unidades no Rio de Janeiro, duas unidades em outros estados do Brasil e três franquias internacionais. A direção geral fica sob o comando dos sócios da empresa, Neodi e Valdir Mocellin, que definem os objetivos, metas e estratégias, centralizando as decisões de investimentos e marketing institucional. Cada unidade brasileira possui um gerente geral que fica responsável por todo controle operacional, pelo faturamento do estabelecimento e atendimento aos clientes. No entanto, o gerente geral possui uma equipe básica de chefia que o auxilia na administração do estabelecimento.

A negociação com fornecedores dos estabelecimentos localizados no Rio de Janeiro, realiza-se de forma centralizada, pois propicia melhores descontos e prazos em virtude dos volumes de compras e, além disso, facilita diversos aspectos operacionais, como transporte e estocagem. No caso específico das carnes, as compras são centralizadas para todos os estabelecimentos nacionais e internacionais.

Para dar suporte às atividades no exterior a empresa tem uma equipe que cuida exclusivamente das franquias internacionais. Esta equipe é responsável pela preparação dos contratos e, conseqüentemente, pela definição de todos os direitos e obrigações que a empresa e seu parceiro estarão sujeitos. Enquanto os núcleos por região (Estados Unidos e Europa) não forem efetivados, a equipe de franquia é a responsável por controlar e acompanhar todas as atividades desenvolvidas no exterior.

O controle financeiro da empresa é baseado no fluxo de caixa do estabelecimento. Além disto, como forma de controle operacional, são realizadas vistorias inesperadas para garantir as melhores condições de conservação, limpeza e higiene das carnes e dos demais alimentos, inclusive checando-se os registros completos das temperaturas das câmaras frigoríficas. Este controle operacional procura minimizar erros na manipulação dos produtos e dar maior segurança aos clientes e parceiros.

Não é muito comum existir fluxo interno de bens e serviços entre os estabelecimentos da empresa, pois os alimentos, principais produtos da empresa, são geralmente perecíveis. Entretanto, se alguma transação for realizada a empresa considera o valor de custo como preço de transferência.

No que diz respeito aos relatórios de avaliação de desempenho dos estabelecimentos, a empresa prefere utilizar o fluxo de caixa e, principalmente, acompanhar o faturamento de cada unidade. Outros relatórios voltados para aspectos operacionais são preparados, mas não influenciam nos cálculos dos incentivos financeiros associados à avaliação de desempenho.

Para os funcionários são oferecidos alguns benefícios que visam criar possibilidades de ascensão profissional, como cursos de língua estrangeira e de atualização. Para os gerentes existe um incentivo financeiro com base no faturamento do estabelecimento.

Conforme relato do gerente de franquias internacionais, “muitas idéias novas sobre técnicas e instrumentos de controle foi possível obter com as franquias internacionais, especialmente nos Estados Unidos, mas o importante seria conseguir tirar de lá e melhorar aqui”. Isto demonstra que até o momento a empresa tem favorecido a transferências de seus critérios de controle para o exterior, o que é comum nos casos de franquias, não apresentando mudanças nos seus sistemas de controle gerencial em função da internacionalização.

5. ANÁLISE DO CASO

O quadro a seguir apresenta um sumário da análise do caso da Churrascaria Porcão. Para tanto, foram relacionados os três itens que compõem o plano de referência apresentado na revisão da literatura com os principais resultados encontrados:

Plano de Referência	Resultados encontrados no caso da Churrascaria Porcão
<i>Abordagens sobre controle gerencial</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estrutura centralizada e organizada por centros de receita. ▪ Raro emprego de preços de transferência. ▪ Os objetivos são definidos pelos sócios diretores. ▪ A comunicação e avaliação dos objetivos são informais. ▪ O fluxo de caixa do estabelecimento é o instrumento de controle financeiro e a realização de vendas funciona como controle operacional. ▪ Os incentivos financeiros aos gestores estão relacionados somente com o faturamento do estabelecimento. ▪ O tipo de controle coincide com o controle familiar.
<i>O processo de internacionalização</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sua estratégia é híbrida entre exportação e multinacional. ▪ A representação internacional é através de franquias. ▪ Enfrentou problemas de diferenças alimentares e adaptações a novas leis e normas. ▪ Encontra-se no segundo estágio do modelo de Uppsala.
<i>Impacto da internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Até o momento a empresa tem favorecido a transferências de seus critérios de controle para o exterior, o que é comum nos casos de franquias, não apresentando mudanças nos seus sistemas de controle gerencial em função da internacionalização. ▪ Algumas idéias novas de controle foram obtidas com as franquias, mas até agora não foram incorporadas pela empresa.

A estrutura do sistema de controle gerencial da empresa encontra-se próxima de alguns aspectos da abordagem de Anthony (1965), pois enfatiza o emprego de mecanismos formais de controle financeiro, especialmente o fluxo de caixa e o controle do faturamento. Entretanto, encontra-se distante em outros aspectos desta abordagem, tendo em vista que as decisões encontram-se centralizadas na direção geral e os centros de responsabilidades não possuem autonomia. Já a avaliação de desempenho da empresa apresenta convergência com as abordagens de Lorange e Morton (1974) e Flamholtz (1979), por serem preparados relatórios que contemplam indicadores financeiros/econômicos e indicadores não-financeiros/operacionais.

A política de incentivo financeiro aos gestores e funcionários da empresa tenta direcionar o comportamento das pessoas conforme os objetivos da organização ao relacioná-los com o faturamento do estabelecimento. No entanto, ao enfatizar especialmente indicadores financeiros voltados para resultados de curto prazo, corre-se o risco de gerar conseqüências disfuncionais no comportamento e nas decisões dos gestores. Cabe ressaltar que utilizar o fluxo de caixa e o faturamento como principais instrumentos de planejamento e controle não coincide com a perspectiva estratégica (Macintosh, 1994; Atkinson, 1998) e com a perspectiva organizacional (Berry et al., 1995) do controle gerencial.

O processo de internacionalização da empresa encontra-se no segundo estágio do modelo de Uppsala (Johanson e Vahlne, 1990), pois as vendas de seus serviços e produtos são realizadas através de representantes independentes (o representante de franquias). A estratégia de internacionalização da Churrascaria Porcão pode ser

considerada híbrida entre exportação e empresa multinacional. Considerando-se que sua atuação internacional é através de franquia, pode-se dizer que ao mesmo tempo em que a empresa vende sua marca e o estilo Porcão de servir ela está tentando reproduzir uma unidade no exterior, o que se aproxima da estratégia multinacional.

Finalmente, o caso Churrascaria Porcão apontou que a internacionalização através de franquias propiciou a transferência do seu sistema de controle gerencial para as unidades localizadas fora do Brasil, ou seja, até o momento a empresa não modificou ou adaptou seus sistemas de controle em função do processo de internacionalização. Entretanto, novas idéias de controle estão sendo obtidas com as experiências internacionais, podendo ser incorporadas pela empresa no futuro.

6. CONCLUSÃO E SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Os resultados obtidos na análise do caso, muito embora não possam ser generalizados, são coincidentes em alguns aspectos da literatura, em especial o emprego de mecanismos formais de controle financeiro, e distante em outros aspectos, tendo em vista que as decisões encontram-se centralizadas na direção geral e os centros de responsabilidades não possuem autonomia.

Em linhas gerais, o sistema de controle gerencial da Churrascaria Porcão não atende integralmente aos requisitos de um sistema de controle eficaz e eficiente. Isto ocorre porque a empresa não dispõe de instrumentos efetivos que permitam à administração certificar-se que os recursos estão sendo obtidos e aplicados corretamente na consecução dos objetivos da organização (Anthony, 1965). Em virtude de uma estrutura de controle familiar, o estabelecimento de objetivos e a tomada de decisões estão centralizadas nos sócios diretores, que por sua vez não preferem utilizar instrumentos de controle baseado em mecanismos formais. Além disso, ficou constatado que o processo de internacionalização ainda não afetou o sistema de controle gerencial da empresa.

Tais resultados reforçam as conclusões de que existem circunstâncias em que o processo de internacionalização de uma empresa não envolve, necessariamente, uma ampla sofisticação e complexidade do sistema de controle gerencial.

Como sugestão para novas pesquisas propõe-se o estudo do sistema de controle gerencial de outras empresas internacionalizadas, especialmente pesquisas que possibilitem generalizar os resultados encontrados, pois deste modo será possível consolidar os estudos interdisciplinares que relacionam controle gerencial e internacionalização de empresas. Também é sugerida a realização de estudos que utilizem outras abordagens sobre controle gerencial disponíveis na literatura, como aquelas que ao invés de tratar dos aspectos comportamentais privilegiam aspectos como modelos de decisão e sistemas de informação gerencial.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, R. N. **Planning and control systems: a framework for analysis**. Boston: Harvard Business School Press, 1965
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. **Strategic performance measurement and incentive compensation**. European Management Journal. v.16, n.5, p. 21-30, Oct. 1998.
- BARRETTO, A. S. P. **Internacionalização de empresas brasileiras: processos, pessoas e networks no investimento direto no exterior**. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado em Administração - COPPEAD/UFRJ, 1998.
- BARTLETT, C. A.; GHOSHAL, S. **Gerenciando empresas no exterior: a solução transnacional**. São Paulo: Makron Books, 1992.
- BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control: theories, issues and practices**. 6. ed. London: Macmillan Press, 1995.
- CANALS, J. **La internacionalizacion de la empresa**. Madrid: McGraw-Hill, 1994.
- DUNNING, J. H. **The eclectic paradigm of international production: a restatement and some possible extensions**. Journal of International Marketing Business Studies, v.19, n.1, p.1-31, Spring 1988.
- DYMENT, John J. **Strategies and management controls for global corporations**. The journal of business strategy, v.7, n.4, p.20-26, Spring 1987.
- FINA, E.; RUGMAN, A. N. **A test of internalization theory: the Upjohn Company**. Management International Review, v.36, n.3, p.199-123, 1996.
- FLAMHOLTZ, E.G. **Organizational control systems as a managerial tool**. California Management Review, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas. 1996.
- GOMES, J. S. **Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras**. Rio de Janeiro, Tese de Doutorado em Administração - COPPEAD/UFRJ, 1983.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JOHANSON, J.; VAHLNE, J. E. **The mechanism of internationalization**. International Marketing Review, v.7, n.4, p.11-24, 1990.
- LORANGE, P.; MORTON, M. S. S. **A framework for management control systems**, Sloan Management Review, 1974.
- MACIARIELLO, J. A.; KIRBY, C. J. **Management control systems: using adaptive systems to attain control**. 2. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1994.
- MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach**. New York: John Wiley & Sons, 1994.
- MERCHANT, K. A. **Modern management control systems: text & cases**. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.

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

WILLIAMSON, O. E. **Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications.** New York: The Free Press, 1975.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.