

# O Sistema de Controle Gerencial de uma Empresa de Serviços Internacionalizada

**André Nascimento**  
**andresn\_17@hotmail.com**  
**UERJ**

**Ian Monteiro**  
**ianmonteiromoraes@gmail.com**  
**UERJ**

**Josir Simeone**  
**UERJ**

**Resumo:** Este estudo se propõe a verificar a situação do processo de internacionalização sobre os sistemas de controle gerencial de uma firma de Auditoria e Consultoria. A partir de uma pesquisa exploratória por meio de estudo de caso, sendo que a principal coleta de dados teve como base entrevistas com colaboradores 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 as possíveis modificações em função do processo de internacionalização. Os resultados obtidos na análise do caso estão de acordo com a literatura na maioria dos aspectos, tendo em vista que as decisões possuem autonomia da alta administração local da empresa para questões administrativas sem deixar de atender aos controles internacionais solicitados à firma.

**Palavras Chave:** Controle Gerencial - Internacionalização - Estudo de caso - Auditoria - Consultoria

## 1. INTRODUÇÃO

A internacionalização de uma empresa é o processo no qual uma empresa tem seus produtos e serviços inseridos em um país diferente do de origem, com objetivo ou por necessidade de prestar serviços ou expandir a demanda de seus produtos e/ou a redução dos seus custos, possibilitando desta maneira reproduzir o que já se conhece em outros contextos, e de criar soluções próprias para as características de mercado.

Dentro deste contexto, quando pensamos a respeito de determinadas empresas, é difícil atribuir uma nacionalidade para tal devido ao grau de internacionalização que esta empresa atingiu, ou seja, não enxergamos em determinadas empresas a bandeira de seu país de origem, uma vez que esta é vista como uma empresa mundial.

O cenário mundial tem exigido um aumento constante da competitividade e da qualidade dos controles de gestão que são fundamentais à manutenção e ao desenvolvimento empresarial. Embora estas empresas possuam diversas similaridades por todo o mundo, verificamos que as empresas que vendem determinados produtos ou prestam serviços em escala mundial possuem algumas diferenças em seus controles gerenciais nos países em que estão inseridas quando comparadas a sua matriz ou ao resto do mundo, ou seja, os controles gerenciais existentes num país “A”, não são necessariamente os mesmos existentes num país “B”.

Uma vez que o controle gerencial é parte fundamental nas decisões estratégicas das empresas, o presente artigo tem como objetivo investigar as modificações e adaptações dos controles gerenciais no Brasil, quando verificados através de controles gerenciais num ambiente internacional e vice-versa, ou seja, como uma alteração de um controle gerencial no âmbito mundial pode interferir na realidade brasileira.

O artigo foi organizado em cinco seções. Na introdução, descreveu-se o problema da pesquisa. Na seção dois, levantou-se o referencial teórico sobre internacionalização e sua ótica a partir dos controles gerenciais. No terceiro, foi tratada a metodologia seguida da seção referente à análise da empresa. Por último, foram feitas as considerações finais.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 PRINCIPAIS ABORDAGENS SOBRE CONTROLE GERENCIAL

A literatura sobre controle gerencial (ver Anthony & Govindarajan, 1998; Maciariello & Kirby, 1994; Flamholtz, 1979; Merchant, 1998, entre outros) trata da questão do controle gerencial de empresas internacionalizadas de maneira relativamente semelhante.

Para Anthony e Govindarajan (2006), 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, os autores propõem 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.

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. Nessa 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 consistente com os objetivos 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. Enfim, 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.

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 (2001) 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	

**Figura 1:** Tipologia de Controle

## 2.2 CENTRALIZAÇÃO E DESCENTRALIZAÇÃO

As características centralizadoras de algumas organizações, formadas por elementos racionais e extremamente burocráticos, têm impossibilitado a resposta rápida e precisa frente às mutações do ambiente social; essa reserva de poder a níveis seniores de administração é cabível e até justificável em firmas participantes de contextos estáveis.

No entanto, a maior parte das organizações sofre com mudanças rápidas no ambiente externo e necessitam adequar-se, de forma igualmente ligeira, aos novos paradigmas do mercado. Assuma a organização uma posição determinista ou voluntarista frente ao contexto social, o tempo de resposta ou de inovação, correspondentes, devem ser o mínimo possível.

A descentralização, conhecida também como delegação de autoridade dos administradores seniores para os empregados de níveis mais baixos, apresenta as seguintes condições:

- (i) a autoridade e a responsabilidade devem ser aceitas pelos funcionários sem imposição da alta administração;
- (ii) os funcionários devem ser habilitados para as novas responsabilidades; e
- (iii) a organização deve adotar um sistema de controle das atividades dos tomadores de decisões descentralizadas (Atkinson et al, 2000).

Em organizações descentralizadas, o grau de formalidade é maior. Em razão da delegação de responsabilidades, haverá de ser modelado um sistema de controle com

predomínio financeiro e orientado à atuação de cada responsável, de forma a acompanhar a performance de cada centro de responsabilidade (Gomes & Salas, 2001).

A seguir, efetua-se uma comparação de estruturas centralizadas e descentralizadas.

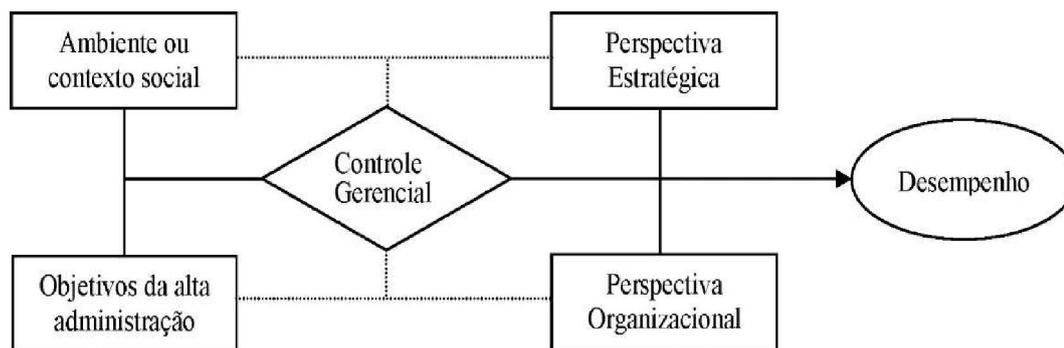
**Tabela 1:** Desenho de um sistema de controle em função do grau de centralização.

<b>Tópicos</b>	<b>Estrutura Centralizada</b>	<b>Estrutura Descentralizada</b>
Sistemas de Controle	Pouco sofisticado. Mecanismos informais. Normas rígidas.	Muito sofisticado. Mecanismos formais. Controle financeiro.
Indicadores de Controle	Qualitativos. Nem sempre orientados a resultados	Quantitativos. Orientados a resultados.
Sistemas de Informação	Orientado ao resultado global. Pouco orientado ao controle de responsabilidades.	Orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis.
Processo de planejamento	Inexistente ou intuitivo.	É fundamental para lograr o consenso sobre os objetivos globais.
Sistema de avaliação	Baseado em informação não financeira	Baseado em informação financeira e não financeira.

Gomes e Salas (2001) enfatizam que um dos principais problemas encontrados nas mais variadas organizações seria relativo à utilização de medidas inadequadas no processo de avaliação de desempenho, sejam individuais ou em grupos, e com a internacionalização este problema se agrava ainda mais.

Já nas décadas de 80 e 90, mesmo influenciados pelas abordagens apresentadas anteriormente, 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 as perspectivas devem ser direcionadas para o desempenho, conforme sintetizado na representação a seguir:



**Figura 2:** Perspectivas direcionadas ao desempenho

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.

### 2.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

O termo preço de transferência pode ser conceituado, segundo Horngren et al. (2004) como o que uma subunidade (departamento ou divisão) cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra subunidade da mesma organização. Segundo Anthony e Govindarajan (2006) é o mecanismo de distribuição da receita da venda de um produto entre os centros de lucros responsáveis pelo desenvolvimento do produto, pela produção e pelas operações de marketing.

O preço de transferência pode ser aplicado nas transações internas de uma empresa e nas transações efetuadas entre empresas de um conglomerado econômico, localizadas dentro e fora de um determinado país, ou seja, pode ser utilizado como ferramenta de controle gerencial ou de planejamento tributário. O foco desta revisão bibliográfica, porém, será o controle gerencial, através da ferramenta preço de transferência, aplicado às transações internas de uma empresa.

Em razão da existência de custos e receitas comuns aos centros de responsabilidade, houve a necessidade de se assumir um conjunto de regras com a finalidade de distribuir a receita ou o custo conjuntamente arrecadado entre os centros de responsabilidade, para tanto, estabelecer-se-á o preço de transferência, que possui quatro abordagens distintas: (i) preço baseado no mercado; (ii) baseado no custo; (iii) negociado; e (iv) administrado.

(i) Preço de transferência baseado no mercado: esse preço de negociação é baseado nos valores transacionados no mercado externo, como modelo mais justo de precificação;

(ii) Preço de transferência baseado no custo: utilizado quando o mercado não possui preço definido para o produto. No entanto, o estabelecimento do custo atual como alternativa à ausência de preço de mercado, pode incentivar o departamento a não efetuar um controle sobre os custos. Uma alternativa a esse problema seria estabelecer um custo-padrão como medida de eficiência da operação da unidade;

(iii) Preço de transferência negociado: utilizado como alternativa na ausência de preço de mercado, os centros de responsabilidades podem negociar a definição de um preço, o que refletirá perspectiva de controle de cada centro responsável pela negociação além de destacar habilidades de negociação em detrimento de considerações econômicas;

(iv) Preço de transferência administrado: é o preço estabelecido pela administração, geralmente fixado com base em um percentual de algum produto similar no mercado ou no custo. É utilizado como forma de evitar confrontos entre os centros de responsabilidades (Atkinson et al., 2000).

	<b>Baseado no Mercado</b>	<b>Baseado no custo</b>	<b>Negociado</b>	<b>Administrado</b>
<b>Medida Usada</b>	Preço de Mercado	Custo do Produto	Negociações Diretas	Aplicação da Regra
<b>Vantagem</b>	Se o mercado de preço existe, ele é objetivo e provê incentivos econômicos apropriados.	Esse é usualmente fácil de aplicar porque as medidas de custo estão freqüentemente disponíveis no sistema contábil.	Esse reflete os princípios de responsabilidade e de controlabilidade inerentes aos centros de responsabilidades.	Esse é fácil de usar e evita confrontações entre as duas partes da relação do preço de transferência.
<b>Problemas</b>	Pode não existir mercado ou pode ser difícil de identificar o preço de mercado apropriado porque o produto é difícil de classificar.	Existem muitas possibilidades de custos e qualquer outro custo além do custo marginal não irá prover o significado econômico.	Esse pode levar a decisões que não provêm os melhores benefícios econômicos.	Esse tende a violar o espírito da abordagem de responsabilidade.

**Figura 2:** Resumo das abordagens de Preço de Transferência

Ainda Segundo Cogan (2002), preço de transferência historicamente tem sido um dos mais difíceis e controversos problemas a serem resolvidos pelas corporações, que devem escolher seu sistema de preços de transferência conforme a estratégia adotada.

## 2.4 O PROCESSO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DE EMPRESAS

No que se refere à classificação das empresas internacionalizadas, normalmente, são apresentados os seguintes tipos (Bartlett e Ghoshal, 1992; 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

## 2.5 IMPACTOS DA INTERNACIONALIZAÇÃO SOBRE OS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Dentre os autores que tratam especificamente do controle gerencial em empresas internacionalizadas (ver Anthony e Govindarajan, 2006; Gomes e Amat, 2001; 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 às 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.

Dentre os problemas de ordem técnica ou operacional nos sistemas de controle gerencial utilizados em atividades no exterior, Anthony e Govindarajan (2006) destacam a política de preços de transferência e as taxas de câmbio. Ao afetar 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 às taxas de câmbio, encontra-se uma concordância entre os autores (Anthony e Govindarajan, 2006); (Maciariello e Kirby, 1994); (Merchant, 1998) para que 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.

Para Anthony e Govindarajan (2006, 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 de a organização determinar os preços de transferência que maximizem 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.

Dentre os problemas de ordem cultural frequentemente 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 a 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.

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.

Por outro lado, chama a atenção para a diferença existente entre o conceito de empresa multinacional tradicional e o de empresa global. Ainda segundo Dyment, o primeiro refere-se a organizações que operam em diversos países com estratégias e estruturas organizacionais definidas localmente; em contraste, uma organização global é aquela que obtém vantagem competitiva através de uma estratégia coordenada que inclui todos os países nos quais opera. Esta distinção faz com que a questão do controle gerencial se torne mais complexa que o comentado até o momento.

Ainda segundo Dyment, os sistemas de controle das organizações multinacionais nada mais são do que adaptações dos sistemas usados domesticamente pela matriz, modificados para atender as exigências legais e as necessidades administrativas dos países onde opera. Em geral, a ênfase é dada ao resultado gerado pela operação de cada país, apesar das diferenças de mercado, da evolução tecnológica e, principalmente, apesar da determinação dos preços de transferência internacionais não estarem sob o controle da administração local. O controle de gestão de uma multinacional tipicamente é feito usando um sistema contábil uniforme para todas as unidades, cuja função principal é facilitar a consolidação dos resultados pela matriz. As prioridades são estabelecidas de tal forma que a geração de informações que ajudem a administração local a controlar e melhorar sua posição estratégica é a última das prioridades do sistema de informações. Além disso, a organização global tem necessidades distintas da multinacional tradicional. A informação estratégica necessária deve cruzar as fronteiras nacionais ao contrário das informações estratégicas usada pelas filiais de uma multinacional, as quais geralmente se concentram no ambiente local, nos competidores locais e na economia local.

Assim, o sistema de controle gerencial requerido por uma organização global deve permitir à administração o controle da estratégia essencial da organização. A diferença em relação à estratégia de uma organização essencialmente doméstica ou de uma multinacional está nas características fundamentais; para estas organizações, o conceito de negócio é o de

portfólio de negócios separados cujas estratégias são determinadas pelo seu *market share* e sua taxa de crescimento. Este conceito aplicado a uma organização global pode ser desastroso, tendo em vista que esta requer uma estratégia que interrelaciona o uso de todos os seus recursos. Para a ela, o fato de que uma unidade esteja apresentando um retorno sobre o investimento superior ao seu risco pode ser irrelevante quando comparado à contribuição que um investimento pode proporcionar ao resultado global, de longo prazo, da organização. O retorno de uma unidade específica pode, inclusive, ser negativo e, mesmo assim, justificar novos investimentos em função de sua contribuição ao resultado global.

Sobre o tema de controle gerencial em empresas internacionalizadas são encontrados diversos trabalhos (ver GOMES, J., e RODRIGUES, A. 2008), (GOMES, J., MEIRELES, B., MACHADO, A. 2010) e (GOMES, J., MARTINEWSKI, A. 2001), onde é possível verificar alguns resultados semelhantes quando o objeto de estudo, ou melhor, as organizações estudadas, possuem o mesmo tipo de negócio, porte, estratégias e ambiente a qual estão inseridas.

### **3. METODOLOGIA**

Para a realização deste estudo, o método de pesquisa utilizado foi o estudo exploratório baseado no método do estudo de caso.

Foram utilizados como coleta de dados as seguintes fontes:

- Entrevista com um dos sócios da empresa (duração de cerca de 20 minutos), e entrevista com um Gerente Sênior da empresa (duração de cerca de 1 hora)
- Site institucional na Internet, artigos em revistas e jornais de negócios;
- Documentos disponibilizados pela própria empresa.

As entrevistas foram norteadas através de perguntas abertas sobre como os controles gerenciais internacionais se adaptam ou se modificam para atender a realidade brasileira. Posteriormente, a entrevista foi transcrita e comparada com a revisão de literatura sobre internacionalização de empresas brasileiras.

### **4. ESTUDO DE CASO**

#### **4.1 A EMPRESA**

A empresa investigada no presente artigo é vista como uma organização líder em serviços de consultoria e auditoria, no Brasil e no mundo, com mais de 100.000 funcionários espalhados por diversos países.

A referida empresa é conhecida no mundo e no mercado brasileiro por formar profissionais de alto nível profissional e por ter um plano de carreira agressivo onde a meritocracia é que serve de base para as promoções. Tanto o sócio quanto o gerente entrevistados começaram na empresa há mais de 15 anos, ambos ainda na época de faculdade, e hoje, um virou um dos donos da empresa e o outro esta a caminho de tal feito.

É um fato conhecido por todos os stakeholders na firma que a empresa investe fortemente no capital intelectual de seus funcionários, o que faz com que estes se desenvolvam profissionalmente numa escala superior ao mercado. Também é conhecido mundialmente o “turnover” que ocorre nesta empresa, característica é vista com total normalidade pela área de Recursos Humanos da empresa, tanto no Brasil como no resto do mundo, pois além de não haver espaço para todos serem promovidos, os que deixam a empresa são vistos como potenciais clientes no futuro.

A empresa em questão também é reconhecida por aplicar os mais altos padrões de conduta profissional a todas as atividades em que atua. Com mais de 20 anos instalada no Brasil, esta firma possui autonomia administrativa.

A empresa possui como maior intangível a integridade, conduta profissional, no que tange rigor na adoção das boas práticas de governança corporativa, ética na condução dos negócios e viabilização de soluções inovadoras, conforme questionários apresentados pelos clientes.

#### 4.2 O SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Quanto à estratégia da empresa, os objetivos são definidos principalmente pela a alta administração local, devido aos diversificados ambientes sociais pelo mundo nos quais a firma está presente. Sendo assim, são enviadas anualmente informações para a matriz com as perspectivas e “goals” para que esta possa verificar o andamento de cada escritório e seus avanços (avaliada basicamente pelo aspecto financeiro).

Apesar de alguns países terem colaboradores específicos para os mais diversos setores das indústrias, a realidade brasileira ainda não possui essas características, em relação à demanda para serviços de auditoria/consultoria quando comparada com a demanda mundial. Entretanto, conforme verificado com um dos entrevistados, vale ressaltar que com o advento da Lei 11.638 este cenário tende a mudar e colocar a empresa mais próxima da estratégia mundial, ou seja, de ter em seu quadro de funcionários colaboradores especialistas em determinados nichos de mercado.

Conforme descrito anteriormente, a empresa no Brasil (e em cada estado que haja escritório) possui autonomia administrativa perante a matriz, entretanto, as suas ferramentas tecnológicas, algumas estratégias, seus treinamentos e seus processos de trabalho são comuns para todos os países.

A ferramenta tecnológica usada no Brasil é a mesma que nos EUA, na Europa, na Ásia e no resto do mundo. Desta maneira, existe a possibilidade da matriz controlar a qualidade do trabalho efetuado em todo o mundo, sendo esta a principal preocupação da matriz. Sendo assim, a todo final de trabalho prestado a uma determinada empresa, o trabalho é documentado em plataformas com as mesmas características em qualquer escritório do mundo e são enviadas para a matriz no Brasil, que realiza os procedimentos prévios de verificação e posteriormente, envia para a matriz mundial informações administrativas sobre o trabalho realizado.

Quanto aos treinamentos, a plataforma de treinamento (que ocorre anualmente para a maioria das categorias) juntamente com o seu conteúdo são mundiais. Sendo assim, a empresa objetiva controlar, ou melhor, estar ciente do mínimo de conhecimento que o seu colaborador

possui conforme os treinamentos lecionados em cada escritório (só sendo alterado o idioma, tendo, por exemplo, os mesmos exercícios) e os treinamentos online, os quais ocorrem acessando os servidores da matriz.

Aos ingressantes na firma, o inglês é considerado fundamental para o novo colaborador estar apto a exercer a profissão, uma vez que é considerado o idioma primário da firma. É possível verificar equipes de trabalho com funcionários de diversas partes do mundo.

O processo de avaliação dos funcionários sempre ao término de um contrato ou mensalmente, assim como o plano de carreira, segue a orientação mundial da firma.

É comum verificar na firma pesquisada a troca (período de cerca de 2 anos) entre gerentes pelo mundo com objetivo de cada filial ter sempre o aspecto de empresa internacional, e é claro, a troca de experiências entre os colaboradores, agregando valor a firma.

Quanto aos processos de trabalho, a metodologia é única e é mundialmente utilizada. Todos os papéis de trabalho devem ser preenchidos conforme a metodologia. Existem casos de adaptações (no Brasil, principalmente no caso dos impostos), mas de qualquer forma, os papéis de trabalho são preenchidos e explicados quando não aplicáveis, com o objetivo de evitar qualquer distorção na qualidade e padrão dos processos.

A admissão de cada funcionário é registrada mundialmente. Isto ocorre devido ao acordo entre as filiais para que cada funcionário permaneça em seus países de origem. Tal fato é explicado para evitar um êxodo de colaboradores de um país que tem uma moeda mais fraca ou até mesmo benefícios não tão atraentes para um escritório em um país com uma moeda mais forte, uma vez que todos os funcionários de um determinado nível teoricamente possuem a capacidade mínima esperada para determinado cargo.

#### 4.3 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA APLICADA NA EMPRESA ESTUDADA

A firma do objeto de estudo pode ser tratada pela abordagem “Custo do Produto” e “Negociado”, conforme discutido na revisão bibliográfica do presente artigo.

Quando mencionado que a firma pode ser tratada como “Custo do Produto”, deve se ao fato que a filial aqui no Brasil anualmente paga uma taxa, ou normalmente tratada internamente na firma como “*fee*”, em cima de seus resultados, os quais são monitorados anualmente pela matriz.

Existe também a realização de visitas anuais, as quais os escritórios têm seus trabalhos verificados através de avaliações para saber se estão de acordo com o padrão e a qualidade mundial dos serviços prestados. Essas avaliações impactam diretamente na participação nos lucros e resultados dos sócios e gerentes.

Quando se trata do preço de transferência do tipo “negociado”, podemos dar como exemplo uma empresa “X”, com sede na França e atividades relevantes no Brasil, a qual fecha um acordo de trabalho de auditoria completa com a empresa pesquisada neste artigo. Caso não houvesse a internacionalização da firma, seria necessário o deslocamento em um auditor/consultor francês para realizar o procedimento no Brasil para a empresa “X”.

Entretanto, devido aos padrões mundiais adotados, é bem provável que a filial francesa da firma pesquisada solicite a prestação de serviço para a filial brasileira, uma vez que, conforme informado na entrevista, é mais barato solicitar que um colaborador brasileiro realize o trabalho aqui, do que enviar um funcionário da França.

A padronização mundial dos trabalhos realizados permite essa redução no custo do escritório na França e geração de receita no Brasil, o qual fica apenas no aguardo do envio das orientações do trabalho.

Para as filiais do Brasil costuma ser um bom negócio, pois neste caso, a taxa ofertada pela filial francesa está em Euro. Entretanto, mesmo sendo mais difícil de ocorrer, pode ocorrer o inverso, ou seja, uma empresa com sede no Brasil e filial na França, fechar um contrato por aqui e a empresa de auditoria/consultoria necessitar verificar alguns procedimentos na França. Sendo assim, conforme relatado pelos entrevistados, na maioria dos casos é possível que um colaborador brasileiro seja enviado para França, devido a ter custos menores do que solicitar a um colaborador da filial da França para realizar o trabalho.

Apesar de o fator financeiro ser determinante na solicitação de um trabalho entre filiais pelo mundo, pode ocorrer de um trabalho solicitado ser bem específico de determinada região, como por exemplo, a área tributária no Brasil. Desta maneira, ocorre a solicitação a um especialista brasileiro para que realize o trabalho, ao invés de enviar um estrangeiro para aprender a legislação brasileira e após isto, realizar o trabalho.

A fonte de receita originada através de trabalhos do tipo Referenciado – nesse caso poderia ser chamado de internacionalizado – são extremamente importantes para o faturamento anual da firma, chegando a ser responsável por quase a metade deste. Uma vez que a firma não tem como mensurar a quantidade de solicitações das empresas do grupo no estrangeiro, assim como a taxa de câmbio, a firma trabalha para melhorar o seu desempenho interno o qual o orçamento fica mais próximo da realidade (como exemplo, é citado que quando uma empresa é auditada em determinado ano, é possível fazer uma previsão no que se refere a prestação do serviço no ano posterior, assim como as taxas a serem cobradas) e desta maneira, ficar menos exposta a receitas de firmas do grupo, mesmo sendo esta uma prática de baixo risco, devido ao histórico de serviços prestados em anos anteriores seguirem o mesmo padrão. Desta maneira, a firma objetiva verificar de maneira mais realista o seu desempenho, corrigindo o problema já citado no referencial teórico por Gomes e Salas (2001) referente a medidas inadequadas no processo de avaliação de desempenho.

#### 4.4 FERRAMENTA GERENCIAL – BALANCE SCORECARD

Uma vez que a empresa apresenta seus resultados financeiros bastante sensíveis ao câmbio e aos trabalhos realizados conforme solicitações do exterior, a firma em questão procurou uma ferramenta (ainda que processada de modo indireto) a qual também pudesse verificar através de indicadores não financeiros os avanços no que tange os avanços de acordo com a estratégia traçada.

Sendo assim, na perspectiva financeira, a evolução das taxas aplicadas ao negócio, assim como os estouros dos budgets, a verificação da margem agregada sobre os clientes são verificadas a cada projeto.

Já as mensurações junto aos clientes, são realizadas anualmente através de “Pesquisa de Satisfação do Cliente” em todos os clientes, sendo mais uma forma de verificar pontos fortes e fracos do relacionamento com o cliente, possibilitando definir estratégias de atuação mais focadas em cada cliente ou sobre cada problema detectado.

Quanto a aprendizagem do negócio (processo interno), verificamos o investimento em maciço treinamento e constante inovação na forma de enxergar e atuar sobre os negócios oferecidos pela firma.

Verificou-se também que a empresa realiza constantes pesquisas internas junto aos funcionários com objetivo de encontrar maneiras mais eficientes de realizar os negócios. Caso haja uma idéia aprovada, o funcionário recebe uma gratificação financeira relevante.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Verificou-se que a atividade internacional da empresa encontra-se sustentada na demanda por prestação de serviços especializados, visando o aumento do seu faturamento local e mundial.

A diversificação a partir da internacionalização se deu através de oportunidades encontradas no passado por seus gestores para ampliar os seus ganhos, e ao mesmo tempo reduzir custos em determinados trabalhos de âmbito internacional.

Devido a uma expansão de suas atividades em escala mundial, a empresa conseguiu adaptar-se a diferentes contextos e realidades sociais. Para conseguir tal avanço, a autonomia administrativa de cada filial foi fundamental, possibilitando um processo gerencial ágil, o que foi fundamental para suprir as necessidades dos clientes.

Desta forma, a empresa utilizou sistemas de controles próprios e mundiais para atender aos interesses da firma como um todo, obtendo qualidade, flexibilidade e simplicidade nas atividades de controles.

Quando comparado a outros trabalhos (Gomes e Rodrigues 2008) de empresas no mesmo contexto –prestação de serviços – verificamos divergência nos resultados, uma vez que os resultados na empresa estudada indicam um grau aceitável de eficiência e eficácia nos controles. Já quando comparamos aos resultados de Gomes, Machados e Meirelles (2010), verificamos que a empresa possui um padrão único para todos os países, não adaptando-se a cultura local, gerando ineficácia.

Os resultados obtidos na pesquisa mostram em determinados momentos a aproximação da literatura com a prática. Os principais objetivos dos controles internacionais observados foram em relação às formas de controle financeiro e segurança no que se refere à qualidade e padrões adotados pela firma. O fator cultural não alterou com relevância os controles da empresa, até mesmo pelo aspecto descentralizado da empresa, como visto na literatura.

## 6. RERERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

- ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V.** Sistema de Controle Gerencial. São Paulo: Atlas, 2006.
- ANTHONY, R. ; GOVINDARAJAN, V.** Management control systems. Irwin/McGraw-Hill, 1998.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.** Contabilidade gerencial. Traduzido para o português por André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- 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.
- COGAN, S.** Custos e Preços: Formação e Análise. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- DYMENT, J.** Strategies and management controls for global corporations. The journal of business strategy, v.7, n.4, p.20-26, Spring 1987.
- FLAMHOLTZ, E.G.** Organizational control systems as a managerial tool. California Management Review, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.
- GOMES, J., MEIRELES, B., MACHADO, A.** Os sistemas de controle de gestão em empresas brasileiras internacionalizadas: O caso das construtoras Andrade Gutierrez, Camargo Corrêa e Norberto Odebrechet. Rio de Janeiro, 2010.
- GOMES, J. , SALAS, J. .** Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GOMES, J., MARTINEWSKI, A.,** Contabilidade de gestão em empresas internacionalizadas: algumas evidências de empresas brasileiras. Belo Horizonte, 2001
- GOMES, J., RODRIGUES, A.,** O Sistema de Controle Gerencial de uma empresa de Serviços Internacionalizada: Caso Churrascaria Porcão. Rio de Janeiro, 2008
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M.** Contabilidade de custos. 9 ed. Traduzido para o português por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- 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.