UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

**CONTROLE GERENCIAL NO RELACIONAMENTO COM EMPRESAS
TERCEIRIZADAS: UM ESTUDO DE CASO NO SETOR ELÉTRICO COM O USO
DA ANÁLISE DO DISCURSO E DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Renata Valeska do Nascimento Barbosa

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO
2012

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Cornachione
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

RENATA VALESKA DO NASCIMENTO BARBOSA

**CONTROLE GERENCIAL NO RELACIONAMENTO COM EMPRESAS
TERCEIRIZADAS: UM ESTUDO DE CASO NO SETOR ELÉTRICO COM O USO
DA ANÁLISE DO DISCURSO E DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2012

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Barbosa, Renata Valeska do Nascimento

Controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas:
um estudo de caso no setor elétrico com o uso da análise do discurso
e da teoria institucional / Renata Valeska do Nascimento Barbosa. São
Paulo. -- São Paulo, 2012.
285 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2012.
Orientador: Fábio Frezatti.

1. Controladoria 2. Contabilidade gerencial avançada 3. Sociologia
organizacional 4. Análise do discurso I. Universidade de São Paulo.
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

Ao meu marido, André, e aos nossos bebês.

Agradeço a Deus e a Nossa Senhora pela vida do meu marido, André, com quem aprendi o que significa amor incondicional, e aos nossos bebês, frutos do nosso amor, em especial a Rafael, por todo o tempo que passei estudando quando tudo o que mais queria era estar com ele.

Aos meus amados pais, Antonio Neto e Maria José, a meus irmãos Gustavo e Marcelo e a minha cunhada Geysa, que estão sempre presentes nos momentos mais difíceis e também nos melhores momentos da minha vida, sempre me apoiando e torcendo por mim.

Aos meus sobrinhos, Germaninha e Antonio Flávio, que alegram a minha existência.

Mais do que a conclusão de um curso, esta é a realização de um sonho que existe desde sempre e que eu agradeço à Universidade de São Paulo por ter feito valer a pena todo o desgaste financeiro e físico de tantas viagens (mais de cem vôos) e todo o desgaste psicológico e emocional que é se envolver em um projeto de doutorado.

Ao Professor Fábio Frezatti, pela gentileza e profissionalismo com que sempre me tratou. Seus esforços de pesquisa na área de Contabilidade Gerencial tornaram esta tese possível.

Aos Professores Alexandre Carrieri, Carlos Lavarda, Rafael Alcadipani e Tânia Regina Relvas, pela participação na banca examinadora. Seus conhecimentos e suas contribuições foram essenciais para este trabalho.

A todos os Professores da FEA/USP, em especial a Carlos Alberto Pereira, a Ariovaldo dos Santos, a Nelson Carvalho, a Valmor Slomski e a Gilberto Martins, pelos ensinamentos que obtive em suas disciplinas, pela presteza e pela abertura constante a questionamentos.

A Cristina, Rodolfo e Cida por serem profissionais tão eficientes, muito obrigada pelo apoio!

Aos colegas de trabalho que sempre apoiaram, Analúcia, Ricardo, Maria Helena, Eliezer, Rodrigo, Kleber, Norival, Tagore, Gustavo, Vieira, Jimmy, Lamartine e Adriane, muito obrigada.

Agradeço especialmente a Ricardo Ramos e Jorge Cláudio, pelo apoio e compreensão sinceros, sem vocês teria sido impossível começar o doutorado. A Fátima Farah, sem a qual eu não teria conseguido três meses de apoio, justo no momento mais crítico do doutorado. A Paulo Ferraz Guimarães, por ter me apoiado e pelo jeito gentil e educado; sei que para você, todo este processo foi quase tão penoso quanto para mim, vou ser eternamente grata!

Agradeço também aos brilhantes profissionais João Paulo Ferreira Neto, Sérgio Wanderley, Umbelina Lagioia e Marcílio Quintino, sem cujo apoio eu jamais teria conseguido elaborar esta tese. Muito obrigada pela boa vontade e por todo o conhecimento que vocês me transmitiram.

Por fim, mas não menos importante, a todos os meus amigos e amigas, que tornam minha vida mais leve, mas em especial aos amigos que fiz durante o doutorado, Artur Nascimento, Beatriz e Patrícia, que me ajudaram a carregar tantos e tão pesados fardos. Sem vocês, definitivamente, teria sucumbido. Agradeço também aos amigos Rodrigo Santos, Adriano Alcalde e Fernando Gouveia, com quem tive oportunidade de fazer trabalhos em conjunto e de publicar artigos e que me trouxeram uma visão tão única da contabilidade.

RESUMO

Esta tese busca investigar como o controle gerencial pode apoiar o gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas. A literatura oferece pouca evidência empírica sobre o papel do controle gerencial no relacionamento entre empresas, vindo esta pesquisa a ampliar o conhecimento sobre relacionamento entre empresas por meio do uso da Teoria Institucional e da Análise do Discurso. Esta tese adota uma abordagem interpretativa e conduz uma pesquisa qualitativa baseada em um único estudo de caso em uma empresa de distribuição do setor elétrico. Buscou-se analisar não apenas se existe o controle gerencial, mas de que forma este influencia o relacionamento entre empresas. Dentre os resultados apresentados está o fato de que, embora a existência da controladoria não necessariamente contribua para apoiar o gerenciamento das empresas terceirizadas, a existência da sua estrutura, em decorrência do seu uso, trouxe impacto e gerou aperfeiçoamento ao processo, como por exemplo, o uso do *Balanced Scorecard* para criação de indicadores financeiros na avaliação de fornecedores. Não foram encontradas muitas das ferramentas apregoadas pela literatura como apropriadas ao gerenciamento do relacionamento entre empresas, tais como custo-alvo, *open-book*, contabilidade da cadeia de valor, sistemas de informação integrada e custo total da propriedade. No entanto, foram encontrados diversos mecanismos de controle informais, não financeiros e qualitativos. Isto porque a empresa pesquisada optou por estabelecer o controle nas atividades e não nas informações financeiras, como se percebe no discurso da realização de fiscalizações e auditorias para controle da qualidade. Assim, enquanto as demais formas de controle atuam constantemente no dia a dia da empresa, os controles contábeis são empregados apenas esporadicamente para determinadas avaliações. A motivação para isso é explicada pela Teoria Institucional, uma vez que este tipo de acompanhamento é capaz de promover incentivo, comunicação, controle e estabilidade nas relações, sendo mais prático, fácil e aceitável politicamente. No entanto, a tentativa de inclusão de medidas financeiras se trata de uma melhoria. Ainda como resultados desta pesquisa, foram identificados diversos discursos relacionados entre si. Alguns são contraditórios, como é o caso dos discursos da contratação com base na avaliação financeira dos fornecedores e com base no menor preço, sendo que o discurso da avaliação financeira é relativamente recente e surgiu em função de problemas e prejuízos financeiros ocorridos com fornecedores e espera-se que, no futuro, tal discurso se sobreponha ao discurso do menor preço. É interessante observar, ainda, o relacionamento entre dois outros discursos: controle e confiança. Observou-se que a confiança em terceirizados que prestam serviços há mais de duas décadas oferece resistência à implementação de um novo sistema de avaliação de fornecedores, fazendo com que a classificação e a premiação dos fornecedores não tenham trazido implicações práticas na contratação dos mesmos. Isto corrobora com a ideia de que quanto maior a confiança, menor o controle. Por outro lado, certas ferramentas de controle gerencial, como o *open-book*, não são implementadas, justamente porque não há confiança nas informações financeiras prestadas pelas empresas terceirizadas. Ferramentas de controle gerencial poderiam aumentar a confiança entre as partes do relacionamento. Como conclusão, pode-se dizer que os valores e crenças influenciam desde a decisão de terceirizar ou não as atividades e quais atividades terceirizar, até a forma como as empresas terceirizadas serão selecionadas, contratadas, avaliadas e acompanhadas. Todo o processo de mudanças políticas, econômicas e administrativas permeou a forma como a empresa pesquisada se relaciona com seus fornecedores e como o controle gerencial pode auxiliar o gerenciamento deste relacionamento.

ABSTRACT

This thesis investigates how management controls can support the management of relationships with third-party companies. There is little empirical evidence in the accounting literature regarding the role of management controls in the relationship between companies; this research aims to expand knowledge about this relationship, through the use of Institutional Theory and discourse analysis. This thesis adopts an interpretative approach and conducts a qualitative research based on a single case study in a distribution company of the electric sector. This study examines not only which management controls are used, but also how they affect the relationship between companies. The findings show that, although the existence of the Controllershship department does not necessarily contribute to supporting the management of third-party companies, the existence of its structure, impacted and improved the process. One example of this was the use of the Balanced Scorecard for creating financial indicators in evaluating suppliers. It was also found that many of the tools, which appear frequently in the literature, are appropriate to the management of business-to-business relationships. Examples are target costing, open-book accounting, value chain accounting, integrated information systems and total cost of ownership. In addition, this study found evidence of several informal, non-financial and qualitative control mechanisms. This is because the case company focused on establishing control on the activities instead of the financial information. This was observed in the discourse about quality control fiscalisation and audit checks. Thus, while other forms of control act constantly in the company's day-to-day; accounting controls are employed only sporadically for certain reviews. The motivation for this is explained by institutional theory, since this type of monitoring is able to promote encouragement, communication, control, and stability in relationships, being more practical, easier, and more politically acceptable. However, the attempt to include financial measures was an improvement. Moreover, this research also identified that several discourses were related to each another. In fact, some of them are contradictory, for example the discourses about hiring based on the financial assessment of suppliers, or based on the lowest price. The discourse of financial evaluation is relatively recent and has emerged in light of problems and financial losses which happened with suppliers. It is expected that, in the future, such a discourse replaces the idea of choosing according to the lowest price. It is interesting to note the relationship between two other discourses: control and trust. It was observed that the trust on contractors providing services for more than two decades creates resistance to the implementation of the new system of evaluation of suppliers. This makes the ranking and the rewards of the suppliers to have brought practical implications in hiring them. This corroborates with the idea that the greater the trust the less the control. On the contrary, certain tools of managerial control, such as the open-book, are not implemented, because there is no confidence in the financial information provided by third-party companies. Managerial control tools could enhance trust and confidence among the parties of the relationship. As a conclusion, it can be argued that the values and beliefs influence the decision to outsource activities and which activities, and also the way companies selected will be hired, evaluated and monitored. The whole process of changing political, economic and administrative influenced the way this company relates to its suppliers and the managerial control can help the management of this relationship.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	5
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	6
1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Caracterização do Problema e Questão de Pesquisa	8
1.2 Justificativa.....	10
1.3 Objetivos.....	14
1.4 Estrutura do Trabalho	15
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	17
2.1 Definições de Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial.....	17
2.1.1 Contabilidade Gerencial	18
2.1.2 Controle Gerencial	20
2.2 O Ambiente Interorganizacional	25
2.2.1 Tipos de Relacionamentos Interempresas Existentes.....	26
2.3 A Contabilidade em um Ambiente Interorganizacional.....	29
2.3.1 A Contabilidade para Controle e Confiança no Relacionamento Interorganizacional.....	31
2.3.2 Práticas de Contabilidade em um Ambiente Interorganizacional	39
2.3.2.1 Práticas de Contabilidade no Relacionamento entre Empresas do tipo “Dyadic”	40
2.3.2.2 Práticas de Contabilidade em Redes de Relacionamentos – Relacionamentos do Tipo “Networks”	46
2.3.3 Modelos Teóricos de Contabilidade Utilizados no Interempresas.....	49
2.4 Teoria Institucional.....	55
2.4.1 Principais vertentes da Teoria Institucional	56
2.4.1.1 Velha Economia Institucional – VEI	57
2.4.1.2 Nova Economia Institucional – NEI	57
2.4.1.3 Nova Sociologia Institucional – NSI	58
2.4.2. Institucionalização	59
2.4.2.1 Processos de Institucionalização de Broom e Selznick (1963)	60
2.4.2.2 Organizações sob a ótica da Teoria Institucional	63
2.4.2.3 Ambientes técnico e institucional das organizações	64
2.4.2.4 Relações sociais e institucionalização de acordo com Broom e Selznick (1963)	66
2.4.2.5 Veículos e pilares institucionais segundo Scott (2008)	67
2.4.2.5.1 Veículos institucionais	68
2.4.2.5.2 Pilares institucionais	70
2.4.2.5.3 Combinação dos Três Pilares	74
2.4.2.5.4 Elementos importantes para a compreensão dos pilares institucionais	74
2.4.2.5.4.1 Legitimidade	75
2.4.2.5.4.2 Isomorfismo	76
3 METODOLOGIA	79
3.1 Principais abordagens da pesquisa em contabilidade gerencial	79
3.2 Metodologia e métodos de pesquisa.....	81
3.2.1 A escolha do uso do estudo de caso nesta tese	84
3.2.2 Métodos de coleta de dados	87
3.2.3 Análise e validação dos dados obtidos	92
3.3 Análise do Discurso	95

3.3.1 Discurso	96
3.3.2 Elementos que definem o discurso	98
3.3.2.1 Linguagem	98
3.3.2.2 Significado	100
3.3.2.3 Significação	100
3.3.3 A Análise do Discurso como metodologia	101
3.3.3.1 Questões metodológicas acerca do uso da Análise do Discurso	103
3.3.3.2 Categorias da Análise do Discurso	104
4 O SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO	109
4.1 Características do setor elétrico e das empresas distribuidoras de energia elétrica.....	109
4.1.1 Reestruturação do setor elétrico e implicações para as empresas de geração, transmissão, distribuição e comercialização	110
4.1.2 Regulação no setor elétrico	113
4.2 Terceirização no setor elétrico	115
4.3 Razões para a escolha da empresa objeto deste estudo de caso	124
4.4 Relevância da empresa a ser estudada	126
5 A ELETRIKLIGHT – O CASO EM ESTUDO	129
5.1 Estrutura da empresa	129
5.2 Departamento de gestão de contratos	133
5.3 Contrato	136
5.3.1 Penalidades contratuais aplicadas	140
5.3.2 Documentos financeiros solicitados nos contratos	140
5.4 Avaliação de fornecedores	141
5.4.1 Avaliação dos prestadores de serviços no processo de contratação	141
5.4.2 Avaliação de fornecedores durante a execução dos serviços	146
5.4.2.1 Auditoria fiscal e trabalhista dos fornecedores	146
5.4.2.2 Fiscalizações da qualidade dos serviços executados	148
5.4.2.3 Avaliação dos fornecedores para fins de <i>ranking</i> e premiação	150
5.4.2.3.1 Indicadores utilizados na avaliação dos fornecedores para fins de <i>ranking</i> e premiação	155
5.4.2.3.2 Critérios de pontuação dos indicadores	159
5.4.2.3.3 Implicações das modificações nos contratos na avaliação de fornecedores	160
5.4.2.3.4 Divulgação dos indicadores avaliados	161
5.4.2.4 Avaliação financeira de fornecedores após a contratação	161
5.5 Sistemas operacionais utilizados no acompanhamento das prestadoras de serviços....	163
5.5.1 Sistema GIFs	163
5.5.2 Sistema GPO	164
5.5.3 Sistema SGN	165
5.5.4 Sistema SAP	165
5.5.5 CAD Terceiros	166
5.5.6 Possibilidade de criação de um sistema para avaliação Financeira dos fornecedores	168
5.6 Relacionamento com prestadores de serviços	169
5.6.1 Reuniões com prestadores de serviços	169
5.6.2 Treinamento dos prestadores de serviços	171
5.6.3 Objetivos da Eletriklight compartilhados com prestadores de serviços	172
5.6.4 Divulgação do Código de Ética	173
6 ANÁLISE DOS RESULTADOS SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL	175
6.1 Processos de institucionalização na Eletriklight	175

6.2 Veículos e pilares institucionais existentes no relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas	180
6.3 Tipos de controles encontrados no relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas à luz da Teoria Institucional	183
7 ANÁLISE DO DISCURSO	189
7.1 Discurso da imagem da Eletriklight refletida através do prestador de serviços	189
7.1.1 O que permeia a organização	189
7.1.2 Exemplos	189
7.1.3 Explicação	190
7.2 Discurso da realização de fiscalizações e auditorias para controle da qualidade da obra e do fornecedor	191
7.2.1 O que permeia a organização	191
7.2.2 Exemplos	192
7.2.3 Explicação	192
7.3 Discurso da importância da qualidade na prestação de serviços	194
7.3.1 O que permeia a organização	194
7.3.2 Exemplos	195
7.3.3 Explicação	196
7.4 Discurso da qualificação da mão de obra	197
7.4.1 O que permeia a organização	197
7.4.2 Exemplos	197
7.4.3 Explicação.....	198
7.5 Discurso da parceria	199
7.5.1 O que permeia a organização	199
7.5.2 Exemplos	200
7.5.3 Explicação	200
7.6 Discurso do desenvolvimento de fornecedores	201
7.6.1 O que permeia a organização	201
7.6.2 Exemplos	202
7.6.3 Explicação	203
7.7 Discurso da importância de monitorar os custos dos fornecedores ao longo do contrato	204
7.7.1 O que permeia a organização	204
7.7.2 Exemplos	204
7.7.3 Explicação	205
7.8 Discurso da contratação dos fornecedores com base no menor preço.....	206
7.8.1 O que permeia a organização	206
7.8.2 Exemplos	207
7.8.3 Explicação	207
7.9 Discurso da contratação com base na análise de desempenho financeiro dos fornecedores	208
7.9.1 O que permeia a organização	208
7.9.2 Exemplos	209
7.9.3 Explicação	210
7.10 Discurso da importância do acompanhamento do desempenho financeiro dos fornecedores ao longo do contrato	212
7.10.1 O que permeia a organização	212
7.10.2 Exemplos	213
7.10.3 Explicação	214
7.11 Discurso da premiação do desempenho	216

7.11.1 O que permeia a organização	216
7.11.2 Exemplos	216
7.11.3 Explicação	217
7.12 Discurso da importância do contrato na prestação de serviços	218
7.12.1 O que permeia a organização	218
7.12.2 Exemplos	219
7.12.3 Explicação	219
7.13 Discurso da troca de informações entre a Eletriklight e seus fornecedores	221
7.13.1 O que permeia a organização	221
7.13.2 Exemplos	222
7.13.3 Explicação	223
7.14 Discurso da confiança nos prestadores de serviços	224
7.14.1 O que permeia a organização	225
7.14.2 Exemplos	226
7.14.3 Explicação	226
8 DISCUSSÃO	229
8.1 Controle gerencial	229
8.2 Seleção de prestadores	231
8.3 Acompanhamento de prestadores	234
9 CONCLUSÕES	239
9.1 Visão geral da pesquisa	239
9.2 Contribuições	242
9.3 Limitações	245
9.4 Sugestões para pesquisas futuras	246
REFERÊNCIAS	247
LISTA DE APÊNDICES	268
APÊNDICES	269

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças entre formulação da estratégia, controle gerencial e controle de atividades	24
Quadro 2 - Comparação entre as Características da Confiança e do Controle	35
Quadro 3 - Relação entre Confiança e Controle	38
Quadro 4 - Processos de Institucionalização	63
Quadro 5 - Relações Sociais e Organização Efetiva	67
Quadro 6 - Pilares e Veículos Institucionais	68
Quadro 7 - Os Três Pilares Institucionais	71
Quadro 8 - Diferenças e Semelhanças entre as Pesquisas Intervencionistas e Não Intervencionistas	86
Quadro 9 - Lista dos Principais Documentos Analisados Durante a Pesquisa	88
Quadro 10 - Resumo dos Itens Metodológicos Empregados nesta Tese	92
Quadro 11 - Adaptação do Quadro de Giddens (1984)	101
Quadro 12 - Processos de Institucionalização no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.....	176
Quadro 13 - Relações Sociais e Organização Efetiva na Relação da Eletriklight com Terceirizados	178
Quadro 14 - Pilares e Veículos Institucionais no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.....	181
Quadro 15 - Controles Estruturais, de Processos e Indicadores de Resultados no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores	185
Quadro 16 - Controles Formais e Controles Sociais no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.....	186

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Controle e Confiança como Substitutos e Complementares	34
Ilustração 2 - Síntese dos Elementos Tratados na Revisão da Literatura	55
Ilustração 3 - Relação entre Discurso, Ideais e Técnicas de Controle.....	97
Ilustração 4 - Organograma da Eletriklight	130
Ilustração 5 - Organograma da Diretoria Financeira e de Relações com Investidores	132
Ilustração 6 - Organograma da Diretoria de Planejamento e Controle	132
Ilustração 7 - Organograma das Superintendências Operacionais estudadas nesta Tese ..	133
Ilustração 8 - Fluxograma das Atividades de Fiscalização da Eletriklight	150
Ilustração 9 - Influência do planejamento e orçamento no relacionamento com terceirizados	231
Ilustração 10 - Discursos que permeiam a seleção dos prestadores de serviços terceirizados	232
Ilustração 11 - Discursos que permeiam o acompanhamento dos prestadores de serviços terceirizados	234

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das atividades empresariais alterou o relacionamento entre os vários processos internos, e a gestão das organizações passou a terceirizar atividades que consideraram adequadas para serem desenvolvidas por outrem. No que se refere ao gerenciamento, desenvolvimento de sistemas de planejamento e controle, a visão organizacional nem sempre acompanhou essas mudanças gerando descompasso entre a necessidade de recursos e artefatos e a disponibilidade oferecida pela organização. Muito do que se tem discutido tem a ver com esse *gap* que traz impactos sobre o modelo de gestão.

Dessa forma, o termo “relacionamento entre empresas” tem sido amplamente utilizado nas discussões acadêmicas sobre negócios, é cada vez mais comum nas conversas entre executivos, e recentemente tem recebido atenção tanto do meio acadêmico quanto do meio empresarial. A preocupação com o relacionamento entre empresas aponta para algumas mudanças básicas em como as empresas estão se relacionando com o meio ambiente e como estão lidando com os problemas que enfrentam. Em outras palavras, tais relacionamentos indicam que há um tipo especial de forma organizacional agregada que está acima da forma organizacional individual.

Se o gerenciamento das atividades internas da organização passa pela discussão de grau de controle, prioridades e impacto nos resultados, quando se trata de atividades terceirizadas, a amplitude da discussão se torna ainda maior e nem todos os mecanismos podem ser considerados e incluídos. Afinal, a imposição de modelo de gestão não é algo que se faça de maneira concreta sem instrumentos de institucionalização, principalmente em organizações em diferentes estágios de desenvolvimento.

Para tratar e discutir o tema, neste capítulo serão apresentados o objeto de estudo, o problema a ser estudado, a questão de pesquisa que será investigada nesta tese, os objetivos gerais e específicos propostos, a justificativa para a pesquisa em questão e, por fim, a forma como está estruturada esta tese, seus capítulos e os assuntos que serão abordados em cada um deles.

1.1 Caracterização do problema e questão de pesquisa

A literatura tem chamado, de acordo com Caglio e Ditillo (2008), de “relacionamento entre empresas”, “formas organizacionais híbridas” e “*network*”, os relacionamentos formais, não baseados em patrimônio líquido e contratuais, entre partes autônomas legalmente. Esses relacionamentos são chamados também de alianças, segundo Mahama (2006). Ou, ainda, segundo Kraus e Lind (2007), são chamados por diversos nomes, tais como *joint ventures*, alianças estratégicas, licenciamento tecnológico, consórcio, parceria estratégica, relacionamento na cadeia de suprimento, relacionamento de negócios e terceirização. Trata-se de tipos de relacionamento que contêm uma forte conotação estratégica e demandam mecanismos para que ocorram de maneira orientada e consistente.

O relacionamento interorganizacional tem sido estudado por acadêmicos de vários campos científicos, mas os acadêmicos de contabilidade e economia passaram a discutir estruturas híbridas apenas na década de oitenta do último século. Nos anos noventa, o debate acerca do relacionamento interorganizacional foi intensificado e o número de artigos publicados sobre o assunto em uma ampla variedade de jornais, tais como o *Accounting, Organization and Society*, o *Management Accounting Research*, o *Critical Perspectives on Accounting*, o *Jornal of International Management*, cresceu substancialmente. Tal crescimento no número de publicações está fortemente relacionado a mudanças na prática organizacional, onde é possível observar um elevado crescimento de formas híbridas organizacionais nas últimas décadas. Processos de globalização, aumento da competição, fortalecimento de consumidores e aumento da exigência por conhecimento tem influenciado as mudanças nas formas organizacionais (Editorial MAR, 2006). Por trás de todas essas movimentações, a perspectiva da existência do processo de controle gerencial é relevante e presente como estruturador dos processos.

Como coloca Mahama (2006), esses relacionamentos têm crescido rapidamente em número e significância na medida em que a gestão das organizações passou a modernizar suas operações e contratar fora muitas de suas funções. Dentre os direcionadores do desenvolvimento e importância crescente de tais relacionamentos são citados por Kraus e Lind (2007) a globalização e a rápida transformação tecnológica. A globalização requer mais eficiência e rapidez em acessar consumidores e desenvolver novos produtos. A transformação

tecnológica, por sua vez, torna difícil para a empresa possuir profissionais qualificados em todas as áreas técnicas relevantes, se fazendo necessário terceirizar alguns serviços, buscar parcerias – geralmente atividades auxiliares para empresas especializadas, evitando os riscos, custos e tempo associado com a execução dessas atividades na própria empresa. O desenvolvimento tecnológico está relacionado também com o aumento da complexidade dos produtos, que colabora para a necessidade de relacionamentos interempresas, na medida que duas ou mais empresas juntas possuem mais condições em termos físicos e de recursos humanos de desenvolver novos e melhores produtos, utilizando avançadas tecnologias. O aumento da eficiência no desenvolvimento tecnológico, por sua vez, requer artefatos e processos que permitam compartilhar e obter compromissos dos agentes.

Os relacionamentos interorganizacionais, como afirma Kraus e Lind (2007), são definidos como várias formas de cooperação entre organizações independentes. Quando as empresas cooperam e, conseqüentemente, até certo ponto adaptam suas atividades e recursos para se adequar umas às outras, elas se tornam proximamente relacionadas umas às outras. Assim, interdependência é um ingrediente central no relacionamento entre empresas. Tais relacionamentos, porém, são caracterizados por serem mais próximos e mais de longo prazo do que os relacionamentos entre empresas envolvidas em simples operações de compra e venda. Nessas condições como o controle gerencial de uma organização interfere ou é estruturado para tratar e influenciar o relacionamento entre uma organização e seus terceirizados é relevante para o desempenho de uma organização.

Algumas empresas, conforme Kraus e Lind (2007), entram em relacionamentos interempresas com o intuito de aumentar suas receitas por meio do acesso a recursos complementares, da melhoria do desenvolvimento de produtos e do melhor acesso aos consumidores. Outras empresas buscam nesses relacionamentos a diminuição dos custos por meio de economias de escala, da participação de projetos conjuntos de pesquisa e/ou da participação conjunta em atividades de *marketing* ou produção. Além disso, os autores afirmam que a formação de relacionamentos interorganizacionais também cria barreiras de entrada para a competição, na medida em que asseguram relacionamentos de longo prazo com fornecedores-chaves, com o objetivo de trocar conhecimento e cooperar com o desenvolvimento tecnológico. Os artefatos do controle gerencial, tais como planejamento estratégico, orçamento, BSC, *Balanced Scorecard*, e controle gerencial podem contribuir para o desenvolvimento e alinhamento das relações interorganizacionais.

Há, conforme Mahama (2006), uma percepção generalizada de que esses relacionamentos possibilitam às organizações manterem recursos e tecnologia a um menor risco do que aquisições corporativas. Consequentemente, eles têm tido estratégica importância na tomada de decisão organizacional, tendo se tornado parte integrante da estratégia global da organização. Sem um processo de planejamento estruturado e formalizado, a decisão não pode ser desenvolvida de maneira consistente e coerente com a perspectiva de longo prazo.

Com base no exposto, deseja-se saber se o controle gerencial é utilizado nestes relacionamentos e quais ferramentas de controle gerencial são empregadas, surgindo assim, a seguinte questão de pesquisa: como o controle gerencial pode apoiar o gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas?

1.2 Justificativa

Arranjos organizacionais estão sujeitos a diversos processos de mudança. Dentro da empresa são orquestrados tanto relacionamentos laterais como verticais. Inspirados pela utilização de novas tecnologias e arranjos produtivos que aumentam a interdependência de tarefas organizacionais, mais consideração deve ser dada ao fornecimento e ao gerenciamento local de informações relevantes, a fim de garantir uma efetiva integração e coordenação. Como resultado, em muitas organizações existem agora mais fluxos regulares de informações laterais. Em um nível mais amplo, processos gerenciais estão transcendendo as barreiras da entidade jurídica das organizações (HOPWOOD, 1996). Caso isso não seja reconhecido, ou seja, se além da perspectiva jurídica a perspectiva gerencial não for considerada, pouco pode ser esperado do desenvolvimento das atividades.

Conforme afirma Kraus e Lind (2007), é necessário aos gestores deixar de focar apenas nas atividades e recursos dentro da empresa e estender o controle gerencial para além de suas fronteiras. Isso não é necessário apenas quando os gerentes querem acessar o desempenho da empresa, mas também diz respeito ao que eles devem controlar e influenciar. Assim, os gerentes devem considerar as atividades e recursos pertencentes aos parceiros, como fornecedores e clientes, da mesma forma que as atividades e recursos dentro de suas próprias

empresas, com o objetivo de avaliar como estas atividades e recursos estão relacionados uns aos outros e como eles devem ser usados em relação a suas próprias operações.

Assim, a importância de desenvolver um relacionamento mais próximo e de longo prazo com fornecedores-chaves de bens e serviços tem sido crescentemente reconhecido por práticos e acadêmicos (VOSSELMAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2000; MAHAMA, 2006). Como pontua Hopwood (1996), é fundamental a integração de ações dentro das redes organizacionais. Preocupações com qualidade, custo e entrega influenciam as organizações ao longo da cadeia de suprimentos. Processos de planejamento, orçamento e controle fluem de uma organização para outra, criando uma consciência da interdependência da ação e do papel que a ação conjunta pode ter no sucesso organizacional.

Como consequência do exposto, tem havido, de acordo com Scaletti e Pisano (2009), um crescente interesse no conceito de gerenciamento de custos interorganizacionais, que envolve cooperação entre empresas com o objetivo de reduzir custos e criar valor. Além disso, como apontam Kraus e Lind (2007), o crescimento em número e importância do relacionamento entre empresas coloca novas demandas nos gestores, e isso tem impacto no controle gerencial, tendo em vista que afeta a forma como o controle gerencial é conduzido, quem o conduz e como o mesmo é implementado.

O desenvolvimento de relacionamento cooperativo entre empresas requer a introdução de novas técnicas de contabilidade gerencial além das práticas tradicionais de contabilidade de custos. Existem diversos tipos híbridos de relacionamento entre empresas, e as técnicas de gerenciamento de custos implementadas devem ser consistentes com cada tipo específico (SCALETTI; PISANO, 2009).

No entanto, a grande dificuldade de se desenvolver técnicas de contabilidade gerencial apropriadas ao relacionamento interorganizacional está no fato de que, como afirma Hopwood (1996), a consciência contábil ainda pode ser vista exclusivamente como hierárquica. Dentro das organizações, muitos contadores estão preocupados com o gerenciamento das relações verticais que constituem a organização. Orçamento, planejamento e avaliação de desempenho são invariavelmente vistos em termos verticais. Quer preocupada em trazer inteligência da base da organização para o topo, quer em empurrar as intenções e objetivos do topo para baixo, a contabilidade está centralmente envolvida na mobilização da hierarquia

organizacional. O gerenciamento contábil ainda tende a manter sua orientação hierárquica. Uma concepção mais limitada de autonomia, prudência e iniciativa local permeia o gerenciamento.

Adicionalmente, segundo Kraus e Lind (2007), os gerentes também devem lidar com uma mistura de relacionamentos interorganizacionais, alguns mais próximos do que outros. Para este propósito, é útil perceber a empresa como parte de uma rede maior de relacionamentos interorganizacionais conectados. A abrangência e a interdependência de relacionamentos interorganizacionais levam a efeitos de rede, o que significa que mudanças no relacionamento entre uma empresa e, por exemplo, um de seus fornecedores, podem afetar outros relacionamentos entre a empresa e outros fornecedores e clientes. O oposto também acontece. Assim, qualquer um dos relacionamentos interorganizacionais pode ser afetado por eventos ocorridos na rede de relacionamentos interconectados. Estas interconexões impõem novas demandas ao controle gerencial. Uma consequência é que atividades e recursos não podem mais ser considerados em separado, mas devem ser considerados no desenho e uso de controles gerenciais.

Uma lacuna na pesquisa contábil, para Hopwood (1996), é que esta tem ignorado as implicações do relacionamento entre empresas em tomadas de decisões financeiras e no controle e a comunidade contábil continua satisfeita com sua fixação na tradicional hierarquia organizacional. Embora haja uma mudança retórica e um redirecionamento em nome da manutenção da paz com a nova realidade comercial, na prática as implicações dessa retórica ou pesquisa têm sido muito restritas. Ainda segundo este autor alguns artigos publicados sobre este tema esgotam a agenda de pesquisa nessa área, havendo a necessidade de publicações que explorem o amplo funcionamento da contabilidade e as implicações desta na cadeia de suprimento.

No entanto, nas últimas décadas, alguns artigos ao menos começam a seguir em direção diferente, demonstrando uma preocupação mais explícita com o gerenciamento da cadeia de suprimentos e um questionamento mais consciente de quais atividades residem dentro e fora da empresa. Hoje, muitos anos depois de Hopwood (1996) ter proclamado a necessidade de se explorar os relacionamentos laterais, muitas contribuições na literatura contábil têm sido publicadas no esforço de superar esse *déficit* e explorar formas e características do controle e

da contabilidade em relacionamentos interorganizacionais. Apesar disso, Caglio e Ditillo (2008) apontam para resultados inconsistentes e limitações da pesquisa feita nessa área.

Além disso, há uma lacuna no uso de teorias como a institucional, utilizada nesta tese, para compreender os fenômenos que ocorrem nos relacionamentos entre empresas e a forma como estes fenômenos interferem no uso da contabilidade no gerenciamento destes relacionamentos. Como aponta Scapens e Varoutsas (2010), “com exceção da teoria da economia dos custos de transação, que é um ramo particular da Nova Economia Institucional, a Teoria Institucional não tem sido largamente usada no estudo da contabilidade em relacionamentos interorganizacionais.”

Adicionalmente, a Análise do Discurso, uma abordagem metodológica adotada nesta tese, não foi identificada na literatura encontrada pela pesquisadora sobre o tema relacionamento entre empresas, o que apenas vem reforçar a necessidade de novas pesquisas nesta área.

Como se vê, a importância desse tema, conforme Dekker e Van Goor (2000) *apud* Scaletti e Pisano (2009), reside no fato de que a literatura oferece pouca evidência empírica sobre o papel do controle gerencial no relacionamento entre empresas, e o desenvolvimento teórico desse tema ainda se encontra em um estágio inicial. Assim, esta tese vem ampliar o conhecimento sobre relacionamento entre empresas pelo uso da Teoria Institucional e da Análise do Discurso.

Grafton e Mundy (2009) tentam identificar o tipo e o uso de sistemas de controle gerencial com o propósito de gerenciar tensões. Ainda segundo os autores, as tensões associadas à ação de boa fé para com parceiros, são negociadas por meio de arranjos sociais extensivos que produzem um conjunto compartilhado de crenças e que impactam os controles subsequentes usados para gerenciar as relações. Assim, é importante interpretar as observações sobre o controle em relações entre empresas e de mais de uma perspectiva.

Os sistemas de controle gerencial podem, conforme, Grafton e Mundy (2009), influenciar dimensões de cooperação, como o compartilhamento de informações, a resolução de problemas e incentivos à adaptação, e, em última instância, o desempenho de relações interorganizacionais. Além disso, Mahama (2006) afirma que as empresas são membros de relações interorganizacionais múltiplas, ao mesmo tempo horizontais e verticais, que criam

um nexo de trocas e que estão associadas a uma complexa contabilidade e a desafios de controle, que carecem de investigação e pesquisa.

1.3 Objetivos

Este trabalho tem por objetivo geral investigar como o controle gerencial pode apoiar o gerenciamento de relacionamento entre empresas, em especial no relacionamento entre uma concessionária de energia elétrica e empresas fornecedoras de serviços para esta concessionária.

A consecução do objetivo geral passa pelo desenvolvimento dos seguintes objetivos específicos:

- (a) Identificar como o relacionamento com empresas terceirizadas está sendo gerenciado pela empresa objeto de estudo;
- (b) Identificar se o controle gerencial é utilizado no gerenciamento do relacionamento entre a empresa objeto de estudo e empresas terceirizadas;
- (c) Identificar como o controle gerencial é utilizado no gerenciamento do relacionamento entre a empresa objeto de estudo e empresas terceirizadas;
- (d) Identificar quais artefatos de controle gerencial são utilizados no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas;
- (e) Identificar quais discursos permeiam os valores e crenças das organizações no que concerne ao gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas;
- (f) Identificar como os valores e crenças de uma organização interferem na adoção de ferramentas do controle gerencial no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas.

1.4 Estrutura do trabalho

Esta tese está estruturada em nove capítulos, quais sejam:

O primeiro capítulo corresponde à Introdução desta tese, e apresenta a caracterização do problema e da questão de pesquisa, onde são delineados o tema objeto de estudo, bem como o problema a ser estudado; a justificativa para a pesquisa em questão; os objetivos gerais e específicos propostos e a estrutura do trabalho, que está sendo apresentada neste item.

O segundo capítulo consiste na Revisão da Literatura. Neste capítulo pretendeu-se fazer uma revisão de literatura sobre o tema pesquisado, envolvendo pesquisa bibliográfica sobre o ambiente interorganizacional (que abrange o relacionamento entre empresas e modelos teóricos de relacionamento entre empresas), sobre a contabilidade no ambiente interorganizacional, sobre as definições de contabilidade gerencial e controle gerencial, bem como revisão de literatura das teorias empregadas nesta tese, quais sejam a Teoria Institucional e a Análise do Discurso.

O terceiro capítulo, onde é apresentada a Metodologia utilizada nesta pesquisa, está subdividida em duas partes: na primeira são tratadas as abordagens mais utilizadas na pesquisa em contabilidade gerencial, analisando as diferenças entre a abordagem tradicional e abordagens alternativas e na segunda parte são trazidas discussões acerca da metodologia de pesquisa e dos métodos empregados na coleta e análise dos dados.

O quarto capítulo trata do setor elétrico brasileiro, das características do setor e de aspectos relevantes acerca das empresas de distribuição de energia elétrica. Apresenta também a terceirização no setor elétrico, bem como mostra as principais razões que levaram à escolha desta empresa como objeto do estudo de caso desta tese e a relevância da empresa escolhida.

O quinto capítulo traz descrições do caso relativas ao tema de estudo desta tese. Consta da descrição dos itens relevantes encontrados no decorrer da pesquisa e que serão analisados nos capítulos seguintes (capítulos 6 e 7), quais sejam: descrição da estrutura da empresa pesquisada; descrição do Departamento de Gestão de Contratos (DGC), que consistiu no foco deste estudo; descrição do contrato, no que tange a penalidades e documentos solicitados;

aspectos da avaliação de fornecedores, tanto antes como após a contratação; aspectos dos sistemas utilizados no gerenciamento de fornecedores; e, por fim, questões relacionadas ao gerenciamento de fornecedores.

O sexto capítulo abrange a análise dos resultados sob a ótica da Teoria Institucional, e nele são apresentados os processos de institucionalização, os pilares e veículos institucionais, bem como os principais tipos de controles identificados no relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas. Este capítulo corresponde aos principais achados desta pesquisa, no sentido de que permitiu entender os fenômenos ocorridos na empresa, de forma a responder, em conjunto com o capítulo seguinte, à questão de pesquisa e atender aos objetivos gerais e específicos propostos neste trabalho.

O sétimo capítulo abrange a análise dos discursos encontrados no decorrer da pesquisa e que consistem em importantes informações e achados desta tese, que, ao serem analisados em conjunto com a análise dos resultados sob a ótica da Teoria Institucional, permitiram responder à questão de pesquisa. Neste capítulo, são expostos os catorze discursos identificados como relevantes para o entendimento do controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas e, para cada discurso, é apresentada a lógica que permeia a organização, bem como exemplos extraídos das entrevistas realizadas que denotam a existência do discurso e a explanação do discurso, onde foram buscadas citações da literatura que corroboraram com o discurso.

No oitavo capítulo, é apresentada uma discussão entre o relacionamento entre os discursos identificados e as principais questões levantadas nesta tese, permitindo uma visão mais integrada dos valores e crenças da empresa com relação ao relacionamento com terceirizados.

Por fim, mas não menos importante, tem-se o nono e último capítulo, que mostrará as principais conclusões acerca dos achados desta pesquisa. O capítulo se inicia com uma visão geral da tese, mostrando de que forma esta pesquisa responde a questão de pesquisa, aos objetivos propostos e as contribuições trazidas por esta tese. Depois são apresentadas as principais limitações verificadas no decorrer da pesquisa e, finalmente, as recomendações para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo pretende-se fazer uma vasta revisão de literatura sobre o tema pesquisado, envolvendo pesquisa bibliográfica junto às principais publicações nacionais e internacionais sobre o tema estudado nesta tese. Este capítulo encontra-se dividido em cinco subitens fundamentais ao estudo da questão de pesquisa a ser investigada, quais sejam: (1) As definições de Contabilidade e Controle Gerencial que norteiam o desenvolvimento desta tese; (2) O ambiente interorganizacional, onde são apresentados a mudança ocorrida nas empresas nos últimos anos e o desenvolvimento de relacionamentos entre empresas, bem como os tipos de relacionamento entre empresas existentes; (3) A contabilidade no ambiente interorganizacional, onde são mostrados os principais modelos teóricos de relacionamento entre empresas encontrados na literatura, de que forma a contabilidade tem possibilitado tanto constituir quanto modelar relacionamentos entre empresas, a forma como a contabilidade está relacionada com controle e com confiança nos relacionamentos entre empresas e também as principais práticas de contabilidade adotadas nos diferentes tipos de relacionamento entre empresas; (4) A Teoria Institucional, onde são explanadas as principais vertentes desta teoria, as mais usuais definições e processos de institucionalização, os modelos de autores consagrados como Scott, Broom e Selznick, os Veículos e Pilares Institucionais, bem como elementos importantes para a compreensão dos pilares institucionais; e (5) A Análise do Discurso, empregada nesta tese com o intuito de facilitar a compreensão dos achados em campo e a análise dos resultados.

2.1 Definições de Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial

Tendo em vista que, no decorrer desta tese, buscou-se estudar práticas e ferramentas relacionadas à contabilidade gerencial e ao controle gerencial, este item traz importantes definições sobre estes dois ramos da contabilidade que norteiam o desenvolvimento desta pesquisa.

2.1.1 Contabilidade gerencial

Os termos contabilidade gerencial, sistemas de contabilidade gerencial, sistemas de controle gerencial e controle organizacional são, como afirma Chenhall (2007), usados muitas vezes de forma invertida. Segundo o autor, contabilidade gerencial refere-se a uma coleção de práticas como orçamento e custeio do produto, enquanto os sistemas de contabilidade gerencial referem-se ao uso sistemático da contabilidade gerencial para o alcance de algum objetivo.

A Contabilidade Gerencial corresponde à identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações que dêem suporte aos gestores no atingimento dos objetivos organizacionais (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Em outras palavras, a contabilidade gerencial está preocupada com “a avaliação das consequências econômicas e implicações dos planos e decisões gerenciais” (HARPER, 1995, p. 7), bem como “questões referentes à mensuração e informação dentro da empresa” (LAMBERT, 2007, p. 247).

De acordo com Iudícibus (1998), a Contabilidade Gerencial se utiliza de técnicas e procedimentos contábeis de outros ramos da contabilidade, mas “com um grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Dentre as características da Contabilidade Gerencial apontadas por Horngren *et al.* (2006), estão: (1) o fato de ter como usuários primários os próprios gestores, de vários níveis, da organização; (2) o fato de ter liberdade de escolha com relação ao uso ou não de regras e princípios contábeis; (3) o fato de se preocupar com a influência de relatórios gerenciais e mensurações sobre o comportamento dos gestores; (4) o fato de ser orientada para o futuro; (5) o fato de ser flexível em termos de prazo, podendo auxiliar na avaliação e em decisões tanto de curto como de longo prazo; (6) o fato de que seus relatórios são mais detalhados (com divisões em departamentos, territórios, produtos etc.); e (7) o fato de que se utiliza com mais frequência do conhecimento de outras disciplinas, tais como economia, ciências comportamentais, sociologia etc.

Warren *et al.* (2001) cita três características da Contabilidade Gerencial, quais sejam: (1) o fato de que seus relatórios fornecem tanto medidas objetivas de operações passadas, quanto

medidas subjetivas de estimativas futuras; (2) o fato de que os relatórios não precisam ser preparados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; e (3) o fato de que os relatórios podem ser preparados periodicamente ou não, de acordo com a demanda da administração. Tais características da Contabilidade Gerencial são, como aponta Warren *et al.* (2001, p. 3), “influenciadas pelas variadas necessidades da administração”. É importante perceber, ainda, que a contabilidade gerencial é influenciada não só pelas necessidades, mas também pelo discurso da administração.

O desenvolvimento da Contabilidade Gerencial se deu por meio de quatro possíveis estágios emitidos em 1998 pelo IFA, *International Management Accounting Practice 1* (IMAP1). Estes estágios são resumidos em Frezatti *et al.* (2009) da seguinte forma: (1) estágio 1 – foco na apuração de custos e no controle financeiro por meio de orçamento, embora desde esta época já existissem evidências da utilização de artefatos gerenciais; (2) estágio 2 – destaque no suprimento de informações por meio de tecnologias e ênfase na tomada de decisão e na contabilidade por responsabilidade, com a criação de artefatos como o ERPs (*Enterprise Resource Planning*), por exemplo; (3) estágio 3 – atenção para a redução de desperdício e gestão de custos, com a criação, por exemplo, de projetos de qualidade e normatização; e (4) estágio 4 – ênfase na criação de valor, com o uso de artefatos tais como indicadores de desempenho múltiplos.

De acordo com Chapman (2005), pode-se dizer que nos anos 1950 e 1960 as técnicas de contabilidade gerencial eram vistas como meios efetivos de coordenação e controle organizacional. Já na década de 1970 surgem críticas sobre a contabilidade falhar em considerar novas prioridades e, até mesmo, ser incompatível com elas. No entanto, ainda segundo o autor, a partir dos anos 1990 foram vistos muitos desenvolvimentos na contabilidade gerencial, entre eles a inclusão de aspectos e prioridades estratégicas na prática contábil.

“A teorização sobre a prática da contabilidade gerencial está relacionada ao entendimento de como as pessoas nas organizações fazem usos específicos de soluções contábeis disponíveis em larga escala, de como estas soluções se tornam disponíveis para estas pessoas, de como o seu uso pode mudar a contabilidade existente e criar novas soluções contábeis que podem ser utilizados por outros”. (AHRENS; CHAPMAN, 2007, p.99, tradução nossa).

Por fim, como afirma Frezatti *et al.* (2009), a Contabilidade Gerencial é parte relevante dos recursos necessários na disponibilização de informações para que o controle gerencial, explanado no item a seguir, seja desenvolvido na organização.

2.1.2 Controle gerencial

A administração de empresas é um processo cíclico contínuo de quatro estágios, conforme Shank e Govindarajan (1997):

- (1) Formular estratégias – na qual a informação contábil pode ser útil na identificação de quais estratégias são financeiramente exequíveis ou quais não produzem retornos financeiros adequados;
- (2) Comunicar as estratégias por toda a organização – na qual os relatórios contábeis constituem uma das formas por meio das quais a estratégia é comunicada para toda a organização, centrando a atenção dos usuários destes relatórios nos fatores relevantes para o sucesso da estratégia adotada;
- (3) Desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias – em que a análise financeira, baseada na informação contábil, é um dos principais elementos para decidir que programas táticos serão mais eficazes para ajudar uma empresa a atingir suas metas estratégicas;
- (4) Desenvolver controles para monitorar as etapas da implementação e depois do sucesso no alcance das metas estratégicas – na qual os custos padrões, orçamentos de despesas e planos de lucros anuais são utilizados como bases para avaliação de desempenho de diversas empresas em todo o mundo (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Assim, em cada um dos estágios acima, pode-se observar a importância das informações contábeis, da maneira como são utilizadas pelos gestores e, em especial, do controle gerencial nas funções estratégicas da empresa.

Quando se fala em controle há diversas classificações e tipos de controles existentes. Eisenhardt (1985) distingue duas abordagens para controle: (1) controle baseado em medidas externas e (2) controle baseado em valor interno.

O controle baseado em medidas externas, segundo Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009), inclui regras formais, procedimentos e políticas de salvaguarda, monitoramento e recompensa por desempenho desejável. Até um certo ponto estas medidas se baseiam em medidas e informações contábeis. São estruturas de controles formais que, no contexto de relacionamentos transacionais entre empresas, são codificados em arranjos contratuais. Os principais tipos de controle formal, de acordo com Ouchi e Maguire (1975), são controle comportamental e controle de resultados. As estruturas formais de controle escritas, conforme Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009), formam a base para as práticas de controle.

Os controles baseados em medidas externas fornecem medidas e informações financeiras e não financeiras sobre os resultados dos comportamentos esperados das partes em um relacionamento, não apenas com o objetivo de coordenar ações, mas também de lidar com preocupações sobre apropriações (DEKKER, 2004). Este tipo de controle objetiva, ainda, incentivar, monitorar ou constranger ações das partes envolvidas, salvaguardando a empresa de potenciais comportamentos oportunistas nos quais uma das partes busca interesses pessoais à custa da outra parte do relacionamento. Assim, estes controles lidam com incerteza comportamental ao tornar o comportamento previsível e transparente (VOSSELMAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

Um exemplo de controles baseados em medidas externas é dado por Van Der Meer-Kooistra e Vosselman (2000), que, em seu estudo de caso na Shell sobre relacionamentos com empresas terceirizadas, identificou que os itens custos e qualidade eram medidos com regularidade. Além disso, a Shell e seus fornecedores mensuravam não apenas medidas financeiras, como também apuravam um amplo número de medidas não financeiras, tais como: utilização de pessoal, satisfação de clientes, e rateios de mão de obra direta e indireta. A Shell recebia relatórios específicos de seus fornecedores que tornavam possível a análise das atividades realizadas. Essa indicação é relevante para se entender a necessidade de discutir a questão do controle gerencial no relacionamento entre organizações visando à consistência de seus modelos de gestão.

Já os controles baseados em valores internos encorajam os objetivos organizacionais, valores, normas e cultura, não se fundamentam em medidas e informações contábeis (VOSSELMAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

Dessa forma, é possível observar que o controle pode ser alcançado a partir de meios formais (como monitoramento, supervisão, fiscalização e arranjos contratuais), que são os denominados anteriormente de controles baseados em medidas externas, ou por meio de mecanismos sociais, os denominados controles baseados em valores internos. Tanto os mecanismos de controle formal quanto os de controle sociais influenciam o comportamento organizacional de forma diferente. O comportamento baseado em controle formal impõe restrições sobre quais atividades serão desempenhadas e como estas deverão ser desempenhadas. (HUEMER *et al.*, 2009). Já o comportamento baseado em controle social é desenhado para permitir a evolução e manifestação de normas e valores por meio da interação e treinamento (FRYXELL *et al.*, 2002).

A partir deste entendimento de controle e da forma como ele influencia a administração de empresas, pode-se dizer que o controle gerencial é um dos instrumentos utilizados pelos executivos para que as estratégias sejam seguidas. É definido por Cowton e Dopson (2002, p. 192) como o processo pelo qual gestores influenciam outros membros da organização para implementar as estratégias organizacionais. Ou ainda, usando as palavras de Anthony e Govindarajan (2006, p. 34), “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização para que obedeçam às estratégias adotadas.”

O controle gerencial inclui várias atividades, segundo Anthony e Govindarajan (*ibid.*), quais sejam: (1) planejar o que a organização deve fazer; (2) coordenar as atividades de várias partes da organização; (3) comunicar a informação; (4) avaliar a informação; (5) decidir se deve ser tomada uma decisão ou que decisão tomar; e (6) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Como se percebe, para viabilizar as atividades do controle gerencial, é fundamental pensar e estruturar a contabilidade gerencial, não apenas como conceito, mas também como prática, pois é ela que proporciona mecanismos para a existência do controle gerencial.

O controle gerencial corresponde a um termo mais amplo que engloba os sistemas de contabilidade gerencial, bem como outros controles, tais como o de pessoa ou o de um grupo (CHENHALL, 2007). Ou seja, na visão de Chenhall (2007), o controle gerencial é mais abrangente e engloba tanto a contabilidade gerencial como o controle de tarefas ou controle organizacional, como é chamado por este autor, e que, segundo ele, refere-se a controles

construídos sobre atividades e processos tais como o controle estatístico de qualidade ou o gerenciamento do *just-in-time*.

Na visão de Cowton e Dopson (2002), por sua vez, o controle gerencial não abrange o controle de tarefas, mas está posicionado entre o mesmo, que é o processo que assegura que as operações são executadas efetivamente e eficazmente, e entre o plano estratégico, que abrange as metas e as decisões de estratégia para atingi-las.

Assim, o controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle de uma organização, sendo necessário, portanto, traçar limites de abrangência que distingam o controle gerencial dos outros tipos de controle. Anthony e Govindarajan (2006) apontam várias diferenças entre o controle gerencial, o controle de tarefas e a formulação da estratégia. Segundos os autores, “a formulação da estratégia é o menos sistemático desses três conceitos, o controle de tarefas é o mais sistemático e o controle gerencial situa-se entre os três. A formulação da estratégia concentra-se em longos prazos, o controle de tarefas no curto prazo e o controle gerencial no meio” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 33).

Ainda segundo Anthony e Govindarajan (2006), a formulação de estratégia é feita com base em aproximações imprecisas do futuro, o controle de tarefas baseia-se em dados reais precisos e o controle gerencial encontra-se no meio, entre a imprecisão da estratégia e a acurácia do controle de tarefas. A ênfase que é dada ao planejamento e ao controle em cada um desses três conceitos também é diferente. Na formulação da estratégia, o processo de planejamento é mais importante; no controle de tarefas, o processo de controle é mais importante; e no controle gerencial, o planejamento e controle têm importância equivalente.

Por fim, para Anthony e Govindarajan (2006), a natureza do produto final de cada uma dessas atividades é diferente. A formulação de estratégias busca o desenvolvimento de políticas, estratégias e objetivos; o controle gerencial tem por finalidade assegurar o cumprimento das estratégias desenvolvidas; e o controle de tarefas tem por objetivo a obtenção de um desempenho eficaz e eficiente de tarefas individuais que permitam a execução das estratégias implementadas. Essas diferenças são sintetizadas a seguir no Quadro 1, que foi elaborado pela autora desta tese com base em Anthony e Govindarajan (2006), mas que já fora publicado em um periódico.

Quadro 1 - Diferenças entre formulação da estratégia, controle gerencial e controle de atividades

Formulação da Estratégia	Controle Gerencial	Controle de tarefas
Menos sistemático	Razoavelmente sistemático	Mais sistemático
Longo prazo	Médio prazo	Curto prazo
Aproximações imprecisas do futuro	Mix entre aproximações imprecisas e dados reais	Dados reais precisos
Foco no planejamento	Foco no planejamento e no controle	Foco no controle
Objetiva criar objetivos, estratégias e políticas	Objetiva implementar a estratégia	Objetiva executar de forma eficaz e eficiente tarefas individuais

FONTE: Barbosa e Santos, 2009.

O controle gerencial, conforme Otley (1999, p. 364), fornece informações que se destinam a ser úteis aos gestores no desempenho de suas atribuições e para auxiliar as organizações no desenvolvimento e manutenção de padrões de comportamento. Na visão de Abernethy e Stoewinder (1995, p. 3), o controle gerencial pode ser entendido como um processo destinado a regular as atividades da organização e seus participantes. Como consequência, grande parte da compreensão dos controles gerenciais vem da investigação de mecanismos que são executados pelos gestores para controlar através da observação e monitoramento de comportamentos e das realizações resultantes destes comportamentos. Estes mecanismos de controle frequentemente são denominados como controles administrativos ou burocráticos, os quais se incluem estrutura hierárquica, normas, políticas, padrões de procedimentos operacionais, orçamento, recompensas, premiações, sistema de incentivos, dentre outros.

Pelo exposto acima, depreende-se que, como afirmam Anthony e Govindarajan (2006), embora o controle gerencial seja sistemático, este não é, de modo algum, mecânico, na medida em que envolve interações entre indivíduos. Os autores também afirmam que os sistemas de controle gerencial influenciam o comportamento das pessoas, tanto através de sistemas formais como através de forças informais de controle. Dentre os sistemas formais são apontados pelos autores os regulamentos, os controles físicos, os manuais, salvaguardas dos sistemas e sistemas de controle de tarefas. Dentre as forças informais, os autores citam a ética, o estilo gerencial, a cultura, a percepção e a comunicação e a cooperação e o conflito.

2.2 O ambiente interorganizacional

Como indicativos do desenvolvimento do relacionamento interorganizacional, pode-se citar a crescente consciência de como as empresas interagem umas com as outras, a grande variedade de formas com que elas se relacionam, o surgimento de novas formas de interação e a popularidade e o uso de ferramentas gerenciais específicas que são relacionadas ao desenvolvimento do arranjo interorganizacional de empresas. (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Uma abordagem que tem sido adotada nas pesquisas organizacionais é assumir que organizações econômicas são sempre caracterizadas pela existência de relacionamentos, ou seja, é assumido que a empresa não é uma ilha isolada (não é uma unidade livre e independente), mas parte da ilha principal (HÅKANSSON; SNEHOTA, 1989). Assim, nessa abordagem, relacionamentos de negócios são tão fundamentais quanto as próprias organizações e, conseqüentemente, devem ser percebidos como uma parte integrada do plano de tornar organizações individuais parte de algo maior (JOHANSON; MATTSSON, 1985).

Vários estudos tem aparecido com descrições de formas mais organizadas de interação entre empresas que aquelas existentes previamente. Estas pesquisas têm coberto diversas indústrias e diferentes países e regiões, como, por exemplo, os estudos de Van Der Meer-Kooistra (1994) que analisa quatro empresas multinacionais na Holanda; de Boland Jr. *et al.* (2008) que usa casos de projetos de arquitetura, engenharia e construção, bem como de *join ventures* na indústria de gás e petróleo; de Håkansson e Lind (2004) que estuda o relacionamento da Ericsson e da Telia Mobile, ambas do setor de telecomunicações; de Dekker (2004) que apresenta um estudo de caso de uma aliança estratégica entre um comprador e um fornecedor de equipamentos de segurança para rodovias; e de Mahama (2006) que investiga dados do setor australiano de mineração no estudo de relacionamentos estratégicos da cadeia de suprimento deste setor.

Em resumo, para Håkansson e Lind (2007), existem amplas observações empíricas indicando mudanças importantes no ambiente interorganizacional das empresas. Não há um consenso sobre quais são os principais direcionadores por trás deste desenvolvimento de estruturas interorganizacionais. Alguns autores, segundo Castells (2000), apontam a globalização e o desenvolvimento de informações tecnológicas mais avançadas como direcionadores. Outros

pesquisadores, contudo, apontam direcionares mais complexos, como as mudanças no uso das tecnologias, que estariam relacionadas ao aumento da especialização e internacionalização de empresas (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Independentemente das razões para o desenvolvimento, introdução de redes tem se acentuado e mudado alguns assuntos específicos que são importantes em relação à contabilidade (HÅKANSSON; LIND, 2007). Essas mudanças afetam o que deveria ser incluído na contabilidade (tipos de dados) e por quem e de que forma a contabilidade será usada (OTLEY, 1994). A fim de contribuir com a eficiência e eficácia das operações, os gerentes dentro da empresa precisam não apenas de dados concernentes ao desempenho e uso de atividades e recursos dentro da empresa, mas também como o desempenho e uso estão relacionados às atividades e recursos situados dentro de outras empresas, por exemplo, além das fronteiras das empresas (HOPWOOD, 1996).

Em uma estrutura de rede, todas as atividades e recursos se tornam mais relacionados uns com os outros e, portanto, eles têm que ser acessados de forma a levar esta interconectividade em consideração (TOMKINS, 2001). Uma importante consequência disso é o fato de que qualquer um que queira acessar qualquer das empresas envolvidas necessita do mesmo tipo de informação (HÅKANSSON; LIND, 2007).

2.2.1 Tipos de relacionamentos inter-empresas existentes

Pode-se identificar duas tendências nos relacionamentos inter-empresas estabelecidos: (1) o desenvolvimento de relacionamentos de negócios mais próximos entre empresas que comprem e vendem umas das outras e (2) o desdobramento de empresas amplamente controladas hierarquicamente em unidades independentes por meio de terceirização (SEAL *et al.*, 2004).

Embora no segundo tipo de relacionamento – a terceirização – também haja o desenvolvimento de relacionamentos mais próximos do que a simples compra e venda de produtos e serviços, no primeiro tipo de relacionamento, os relacionamentos existentes estão sendo desenvolvidos, segundo Kraus e Lind (2007), para formar relacionamentos interorganizacionais ainda mais próximos e de longo prazo. Nestes relacionamentos são

desenvolvidas relações de negócios mais extensivas entre empresas que compram ou vendem uma para a outra, ou que cooperam de qualquer outra forma. Este tipo de relacionamento provavelmente sempre existiu, mas tem se tornado mais acentuado nas últimas décadas, ou, como coloca Freeman (1991) *apud* Håkansson e Lind (2007), *networking* para inovação é em si mesmo um velho fenômeno e redes de fornecedores são tão antigas quanto economias industrializadas. São relacionamentos iniciados tanto pelos desejos dos vendedores de criar mais valor para seus clientes ou mais lealdade dos mesmos, como pelos desejos dos compradores de criarem eficiência e cadeias de suprimentos inovativas (WYNSTRA, 2003).

Relacionamentos de negócios mais próximos entre compradores e vendedores indicam que estes estão trabalhando juntos de forma mais próxima e por períodos de tempo mais longo do que antes. Nesse tipo de relacionamento, além de aspectos tangíveis de integração, como, por exemplo, especificação de produtos em conjunto, desenvolvimento de processos em conjunto etc., o compartilhamento de informações constitui uma questão central dentro do relacionamento (KRAUS; LIND, 2007). Talvez estas sejam justamente a diferença entre relacionamentos mais próximos e a terceirização, que por mais que possa englobar relacionamentos próximos e de longo prazo, não cria espaço para o desenvolvimento de processos, nem de produtos em conjunto, nem tão pouco promove a elaboração conjunta de estratégias ou o compartilhamento de informações estratégicas.

Embora como dito anteriormente, esse tipo de relacionamento entre fornecedores e compradores sempre tenha existido, tem se tornado mais aparente nas últimas décadas. Ferramentas gerenciais como CRM (*Customer Relationship Management*) e KAR (*Key Account Management*) foram desenvolvidas para apoiar os desejos do vendedor de criar mais valor para seus clientes e também de ganhar a lealdade deles. Da mesma forma, ferramentas gerenciais podem operar no sentido contrário, ou seja, para apoiar o comprador em criar uma cadeia de suprimentos eficiente e inovativa (KRAUS; LIND, 2007).

A introdução de outras ferramentas gerenciais mais genéricas, tais como JIT (*Just In Time*), TBM (*Time-based Management*), TQM (*Total Quality Management*), TOC (*Total Quality Control*) e CRM (*Customer Relationship Management*), estão fortemente relacionadas ao desenvolvimento de relacionamentos próximos entre empresas (HÅKANSSON; LIND, 2007; KRAUS; LIND, 2007). Estas ferramentas, conforme Kraus e Lind (2007), melhoraram itens

como estoque, tempo ocioso e ineficiência produtiva, permitindo à empresa lidar com o aumento de interdependência.

No segundo caso, novos relacionamentos interorganizacionais com fornecedores estão se formando por meio da terceirização das atividades que eram anteriormente feitas pela própria empresa (KRAUS; LIND, 2007). Neste caso, ocorre praticamente o contrário do primeiro caso, ao invés da agregação de novas empresas, há um desdobramento de empresas amplamente hierarquizadas em constelações de unidades mais independentes que devem buscar formas eficientes de se relacionar umas com as outras (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Este tipo de relacionamento, a terceirização, corresponde ao tipo de relacionamento interorganizacional estudado nesta tese e consiste na contratação de qualquer serviço ou atividade por uma terceira parte (DRTINA *apud* LANGFIELD-SMITH; SMITH, 2003). Na medida em que as empresas crescentemente focam sua atenção em suas competências centrais, elas terceirizam tanto um maior percentual dos custos totais de seus produtos como um número substancial de itens que não fazem parte de suas competências centrais (KRAUS; LIND, 2007; COOPER; SLAGMULDER, 2004). É bastante comum, segundo Kraus e Lind (2007), terceirizar não apenas funções produtivas, mas também funções como tecnologia, desenvolvimento e auditoria interna, por exemplo.

A razão para se terceirizar tais funções para um fornecedor externo inclui, para Cooper e Slagmulder (2004), a eficiência de custos superior do fornecedor, a funcionalidade, a qualidade e a habilidade do fornecedor em incorporar novas tecnologias tempestivamente. A terceirização é, na visão de Kraus e Lind (2007), frequentemente tida como forma de reduzir custos e melhorar o desenvolvimento de novos produtos por meio da colaboração com fornecedores. Mais do que isso, a terceirização, como mostra Mouritsen *et al.* (2001), é necessária para que a empresa mantenha sua competitividade por meio da vantagem estratégica obtida pelo *know-how* técnico do fornecedor.

Outra aclamada vantagem da terceirização, como aponta Baiman e Rajan (2002), é que a empresa pode se concentrar em fazer o que ela faz melhor (sua competência central). A desvantagem é que qualquer divergência entre as atividades internas e aquelas terceirizadas, que eram previamente internalizadas, devem ser agora negociadas entre empresas

independentes, o que termina por ser um incentivo para que as empresas trabalhem relacionamentos mais elaborados com seus fornecedores.

Ambas as tendências apresentadas aqui constituem formas de relacionamentos interorganizacionais. Estes relacionamentos podem ser classificados de diversas formas, mas aqui consideraremos a classificação mais citada entre os autores pesquisados (GIETZMANN, 1996; ITTNER *et al.*, 1999; LANGFIELD-SMITH, 2003; HÅKANSSON; LIND, 2004; KAJUTER; KULMALA, 2005; MOURITSEN; THRANE, 2006), a que distingue relacionamentos interorganizacionais em dois tipos (1) *dyadic* e (2) *networks*.

O primeiro tipo de relacionamento consiste de relações entre duas empresas colaboradoras (GIETZMANN, 1996; ITTNER *et al.*, 1999; LANGFIELD-SMITH, 2003). O segundo envolve a manipulação simultânea de um conjunto de relacionamentos, por exemplo, cadeias de unidades organizacionais (HÅKANSSON; LIND, 2004; KAJUTER; KULMALA, 2005; MOURITSEN; THRANE, 2006). Nesta tese iremos tratar da terceirização em uma empresa do setor elétrico que se encaixa no primeiro tipo de relacionamento.

2.3 A contabilidade em um ambiente interorganizacional

Existe uma interessante similaridade entre a contabilidade e o ambiente interorganizacional. Ambos são fenômenos complexos que tem se desenvolvido em um processo onde a experiência de empresas tem sido combinada com interpretações teóricas e modelos normativos (HÅKANSSON; LIND, 2007).

A contabilidade, a informação, a eficiência e formas de coordenação têm estado intimamente relacionados (TOMKINS, 2001). Métodos contábeis podem auxiliar no desenvolvimento e na coordenação de relacionamentos entre empresas. Por outro lado, tal coordenação pode causar um problema do ponto de vista contábil, na medida em que a contabilidade contemporânea depende de entidades definidas, limitadas. As novas formas de coordenação ultrapassam as fronteiras claramente definidas que a contabilidade pressupõe e requer (HÅKANSSON; LIND, 2004).

O fato é que, como observa Gietzmann (1996), o papel da contabilidade gerencial está mudando em razão do controle para além das fronteiras das organizações. Ao decidir o que deve ou não ser contratado este papel é muito mais complexo que apenas calcular os custos de produção e compará-los com o preço de mercado. Decisões sobre comprar ou fazer são decisões de natureza estratégica. A contabilidade gerencial deve ter um papel crítico de apoio no debate estratégico referente a quais subcomponentes dos produtos podem ser terceirizados e quais devem ser desenvolvidos na própria empresa.

Teorias científicas e modelos têm sido desenvolvidos direcionados à forma como as empresas funcionam e trabalham, levando em conta o crescimento da experiência daqueles engajados nos negócios. Dessa forma, a contabilidade que é aplicada hoje é resultado de uma mistura de experiências empresariais e conselhos normativos e modelos originados de estudos científicos (HÅKANSSON; LIND, 2007).

A contabilidade, como afirma Tomkins (2001), possui um papel fundamental na formação de relacionamentos e as técnicas contábeis existentes ainda são adequadas às alianças e redes de negócios, não havendo razão para o desenvolvimento de novas técnicas contábeis. Apesar disso, Håkansson e Lind (2004) mostram que nem a informação contábil coletiva, nem os orçamentos interorganizacionais, nem análises de custos, nem o *open-book* ou o custo alvo tem sido utilizadas nos relacionamentos. Assim, os tomadores de decisões não têm obtido e nem utilizado informações contábeis formalizadas sobre o relacionamento com seus parceiros.

Não obstante, a contabilidade pode ser conceitualizada como um ator ajudando a mediar, dar forma e construir relacionamento interorganizacionais por meio de mecanismos de controle. A contabilidade pode ajudar a construir relacionamentos entre empresas, na medida em que estabelece o que pertence ao passado e que consiste no futuro, define o que vem antes e o que vem depois, elabora balanços, classifica os fatos cronologicamente e impõe seu próprio tempo e espaço (MOURITSEN; THRANE, 2006).

A contabilidade pode ser vista, ainda, como forma de aconselhamento sobre o estabelecimento ou não de relacionamentos entre empresas; e como sinalização e construção de confiança entre as partes. Para tanto, a contabilidade atua compensando expectativas legítimas negativas e ajudando a criar expectativas positivas acerca da habilidade, benevolência e integridade da outra parte do relacionamento. O uso da contabilidade é

fortalecido por decisões locais de mostrar comprometimento no relacionamento (VOSELMEAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

A forma como as empresas se relacionam umas com as outras, hoje em dia, é um resultado de experiências tidas por todas as empresas que tiveram acordos com outras empresas ao longo das últimas décadas. Ao longo dos anos, as empresas tentaram diferentes formas de se relacionar umas com as outras. Isso teve dois efeitos. Um é que este relacionamento tem afetado o mundo onde elas estão vivendo através dos efeitos do remanejamento estrutural e ações antecipadas. O outro efeito é a prática, em termos de formas de interações que tem se desenvolvido (HÅKANSSON; LIND, 2007). Como afirma Thrane e Hald (2006), a contabilidade interorganizacional impõe um desafio para a pesquisa e prática contábil, que historicamente estava focada no controle e na coordenação intra-organizacional.

Do ponto de vista teórico, modelos existentes tem se desenvolvido no sentido de compreender como o ambiente interorganizacional funciona ou como, de forma normativa, esse ambiente poderia ser desenhado. Os órgãos intervenientes e as empresas têm usado, ao menos ocasionalmente, esses modelos para examinar seus prováveis cursos de ação. Assim, tanto modelos descritivos como normativos de comportamento interorganizacional podem ser encontrados. O ambiente interorganizacional surgiu exatamente da combinação entre experiência e modelos teóricos. Por outro lado, a influência mista da prática e da ciência torna mais difícil a análise das conexões entre contabilidade e ambiente interorganizacional. (HÅKANSSON; LIND, 2007). Por esse motivo, todos os aspectos tidos como importantes na literatura serão discutidos aqui.

2.3.1 A contabilidade para controle e confiança no relacionamento interorganizacional

No contexto do nexos contabilidade-controle-confiança em relações transacionais entre empresas, a contabilidade é empregada tanto como ferramenta de controle, como uma ferramenta auxiliar na construção da confiança entre as empresas interorganizacionais. De acordo com Møllering (2005), a confiança é definida principalmente em termos de suas expectativas futuras, enquanto controle é definido em termos do nível de restrição imposta à outra parte do relacionamento. Ou ainda, nas palavras de Vosselman e Van Der Meer-Koistra,

a diferença entre contabilidade para controle e contabilidade para construção de confiança consiste no fato de que:

“A contabilidade para controle é cercada por uma estrutura de governança, que inclui estruturas contábeis que tem o potencial de agir como salvaguarda e incentivo com o objetivo de alinhar interesses de longo prazo. A estrutura de governança é fortalecida pela confiança no ambiente institucional da relação transacional. A contabilidade para construção da confiança se origina das decisões locais voluntárias para mostrar comprometimento com a relação. Ela toma a forma de cálculos e contas e se torna um conselho para a sinalização do relacionamento. A adequada interação entre contabilidade para controle e contabilidade para construção de confiança resulta em relações transacionais entre empresas estáveis e duradouras” (VOSELMAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009, p.1, tradução nossa).

A confiança é apontada, muitas vezes, na outra parte do relacionamento, como uma importante variável de relacionamentos entre empresas com implicações positivas nos sistemas de controle. Por outro lado, a falta de controle na outra parte do relacionamento pode afetar a performance das empresas (GROOT; MERCHANT, 2000).

O conceito de confiança e sua relação com controle tem sido largamente estudado. Em uma abordagem racionalista, controle e confiança são ambos instrumentais em absorver incerteza e riscos comportamentais. Controle e confiança são predominantemente vistos com dois conceitos distintos, tanto substitutivo, como complementar um ao outro (VOSELMAN; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

A perspectiva de substituição sugere que a confiança e o controle são inversamente relacionados. Isso significa que mais controle resulta em menos confiança e vice-versa. Mais confiança resulta em menos controle, conforme Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009). Tais autores, por exemplo, consideram confiança como um substituto do controle em relações entre empresas caracterizadas por transações de alta complexidade e cercadas por um alto grau de incerteza. Nesse tipo de relação, a confiança eficientemente substitui o controle em relações transacionais.

A confiança se torna um mecanismo que facilita o acesso a outras partes do relacionamento como um recurso de sabedoria. Este prolongamento é essencial para o desenvolvimento e exploração do conhecimento em relacionamentos (HUEMER *et al.*, 2009). Neste sentido, tais autores afirmam que controle não pode substituir a confiança, mas pode fornecer complementos essenciais à mesma e sugerem que o direcionamento e o apoio do controle são facilitados pela presença da confiança.

Assim, a perspectiva de complementariedade percebe o controle e a confiança como mutuamente reforçadas. Tomkins (2001), ao explorar a interação entre informação contábil e confiança em relações com diferentes graus de complexidade, sugere que em um estágio mais inicial do relacionamento transacional entre empresas, o controle pode se somar à confiança, em outras palavras, mais controle traz mais confiança. Ele rejeita a simples relação inversa entre controle e confiança. Ele alega que em um estágio inicial de relacionamento, a troca de informação contábil que se segue ao uso de controles pode produzir expectativas mais positivas sobre contribuições futuras ao relacionamento. Nesse sentido, controle poderia adicionar confiança.

Isto é exemplificado no trabalho de Emsley e Kidon (2007), que examina o relacionamento entre informação relacionada ao controle e confiança em uma *joint venture* de companhias aéreas internacionais e revela que informação relacionada ao controle afeta o nível de confiança, tanto de forma positiva como negativa, podendo ajudar não só a construir confiança, como também a destruir confiança.

Tanto a perspectiva da complementariedade quanto a da substituição são elucidadas na Ilustração 1, elaborada por Huemer *et al.* (2009), que avalia em seu trabalho a relação entre confiança e controle no relacionamentos entre empresas, quando uma empresa influencia outra e é influenciada por ela. Segundo o autor, a premissa de que a ausência de mecanismos de controle é um substituto da confiança deve ser examinada com cuidado, pois, ao invés disso pode ser um indicativo de confiança, já que alto grau de controle pode coexistir de forma frutífera com a confiança. A confiança é importante não apenas como resultado de um comportamento consistente e predefinido, mas também como um antecedente da liberdade de ação da outra parte do relacionamento, ajudando a empresa a se beneficiar das iniciativas e criatividade da outra parte do relacionamento (HUEMER *et al.*, 2009).

Ilustração 1 - Controle e Confiança como Substitutos e Complementares.
 FONTE: HUEMER *et al.*, 2009.

Em uma abordagem construtivista, controle e confiança são vistas como forças ativas em um relacionamento ou rede, onde eles ajudam a mediar, modelar e construir o relacionamento ou a rede. Mouritsen e Thrane (2006) vêem as práticas de controle como carreiras de recursos de confiança, ligadas à noção de relacionamento complementar. Eles fornecem evidências que existe confiança quando há tecnologias apropriadas de controle gerencial. Confiança difere de tecnologias de controle gerencial na medida em que não é um objeto, mas um quase-objeto. Na visão deles, confiança é uma aspiração que circula no relacionamento entre empresas. É uma problematização que se torna importante quando está ausente, pois mobiliza o controle que facilita a continuação dos negócios na rede. Nesse sentido, confiança emerge através das tecnologias de controle gerencial.

Através de uma perspectiva racionalista, Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) tentam contribuir para a teoria do relacionamento entre controle e confiança. Para os autores, tem havido pouco debate teórico sobre o nexos controle-confiança e, portanto, há uma forte necessidade de mover-se além do “empiricismo” e de fazer mais trabalhos teóricos, criando um entendimento mais compreensível do assunto. Mais especificamente, os autores pretendem explorar o nexos contabilidade-controle-confiança. Não apenas, eles pretendem alcançar um entendimento mais rico da forma como controle e confiança estão relacionadas em relações transacionais entre empresas, como também objetivam alcançar uma visão mais profunda sobre a forma como a contabilidade está relacionada ao controle, da mesma forma que à confiança.

Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) apontam para a falha na literatura ao explorar a forma como a contabilidade está relacionada à construção da confiança, pois percebem a contabilidade como diretamente relacionadas ao controle. A contabilidade, mais especificamente, é percebida como ligada às medidas externas baseadas em controle. Isso

fornece medidas financeiras e não financeiras sobre as saídas de comportamentos esperados entre as partes, não apenas a fim de coordenar ações, mas também a fim de lidar com preocupações apropriadas. Medidas externas baseadas em controles objetivam incentivar, monitorar ou restringir ações de partes envolvidas, salvaguardando, assim, contra potenciais comportamentos oportunistas, onde uma parte busca interesse pessoal à custa da outra parte no relacionamento. Assim, esses controles lidam com incerteza comportamental, tornando o comportamento previsível e transparente. As principais características do controle e da confiança nos relacionamentos transacionais, tratadas até o momento nesta tese, são apontadas no Quadro 2, a seguir.

Quadro 2 - Comparação entre as Características da Confiança e do Controle

CONTROLE	CONFIANÇA
Definido em termos de suas expectativas futuras.	Definido em termos do nível de restrição imposta à outra parte do relacionamento.
Reforça a confiança.	Reforça o controle.
Alinha interesses de longo e de curto prazo.	Alinha interesses de longo prazo.
Foco em medidas financeiras e não financeiras sobre os resultados dos comportamentos esperados entre as partes.	Foco em medidas externas baseadas em controles que objetivam incentivar, monitorar ou restringir ações de partes envolvidas.
Minimiza a incerteza comportamental, tornando o comportamento previsível e transparente.	Minimiza a incerteza comportamental, sinalizando o relacionamento (através de contas e cálculos).

Segundo Caglio e Ditillo (2008), alguns dos artigos que tratam do tema controle focam em arquétipos de controle (misturas definidas de diferentes mecanismos de controle), outros focam em mecanismos de controle gerencial (especificados individualmente mais do que como arquétipos ideais) e outros ainda tratam de custos e controles contábeis (mecanismos de controle baseados em custo e informação contábil). Os baseados em arquétipos de controle estudam diferentes tipos de controle, incluindo tanto os mecanismos de controle gerencial como outras formas de controle, como preço-padrão, licitação, contratos, informações sobre a reputação dos parceiros, consulta pessoal e vários níveis de interação. Os artigos baseados em mecanismos de controle gerencial focam na descrição de mecanismos de controle gerencial por si, sem incluí-los em formas ideais ou em modelos que tratam do controle em sua inteireza.

Autores do primeiro grupo (VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2001; 2004; 2008, por exemplo) se concentram nas taxonomias do controle (baseada em mercado, hierárquica/burocrática ou alternativa), enquanto os do segundo grupo (DEKKER, 2004; 2008 por exemplo) estudam o uso de mecanismos específicos de controle, tais como sistemas de informação, sistemas de incentivo, monitoramento e recompensa de desempenho. Já os autores (CARR; NG, 1995; COAD; CULLEN, 2006, por exemplo) que estudam custos e informações contábeis se concentram em *open book* e no uso de técnicas, como o custo total da propriedade, a análise da cadeia de valor ou metodologias de gerenciamento de custos interorganizacionais.

A principal contradição das contribuições sobre arquétipos de controle, segundo Caglio e Ditillo (2008), está no fato de que estes estudos dependem de uma concepção estática de controle, tendo em vista que assumem que, uma vez que as variáveis contingentes mudam, o controle evolui de uma forma direta. Outra crítica é de que apenas simples formas de controle são investigadas, enquanto as peculiaridades empiricamente observadas das mais complexas e variadas combinações de controle não são completamente explicadas. Essas contribuições incluíram a contabilidade em pacotes de mecanismos que são principalmente associados com modelos de controle hierárquicos/burocráticos, negligenciando seu uso e papel em formas alternativas.

Embora o controle relacionado à informação contábil seja tido como tendo impacto no grau de confiança, a informação contábil não está diretamente relacionada à construção de confiança. Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) argumentam que, como é necessário tanto controle como confiança para absorver incerteza comportamental e para efetivamente lidar com preocupações de apropriação, o escopo da contabilidade deveria incluir a construção da confiança. Assim, a fim de ampliar seu escopo, os autores não apenas incluem na definição da contabilidade o termo “controle”, como também o termo “construção de confiança.” Para esse fim, a confiança é considerada como resultado do processo de construção de confiança na relação transacional. Isso significa que a parte está disposta a aceitar vulnerabilidade, ainda que essa parte não esteja completamente certa que a outra parte não irá se comportar oportunisticamente.

A noção de confiança de Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) é consistente com a visão expressa por outros autores. O conceito de confiança tem se mostrado mais ambíguo

que o de controle, e pode, até mesmo, ser afirmado que a definição de confiança permanece não resolvida. Apesar disso, o conceito de “disposição para aceitar a vulnerabilidade” pode ser considerado como central ao conceito de confiança. Expectativas positivas sobre a habilidade, a benevolência e a integridade das partes formam a entrada de tal disposição, enquanto o risco tomado nesse relacionamento seria a saída de tal disposição. O último é a manifestação comportamental da confiança. Confiança acompanha percepção, intenção e comportamento (Mc EVILY *et al.*, 2003 *apud* VOSSelman; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

De uma abordagem racionalista, Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) adotam a visão de que confiança e controle tem um objetivo comum: são ambos instrumentos para a absorção da incerteza comportamental. Tem uma perspectiva de que a fim de absorver a incerteza comportamental, controle e confiança não são apenas substitutos e complementares, mas interagem. Uma abordagem de interação inclui substituição assim como conexões complementares, mas mostra que tanto o controle como a confiança não são estáticos.

Os gerentes são orientados sobre o fato de que as atividades de controle influenciam a confiança e vice-versa. Controlar sem uma compreensão sobre o efeito sobre a confiança, e confiança sem um relacionamento com controle ou sem uma compreensão de porque os controles foram criados podem prejudicar os relacionamentos entre empresas (HUEMER *et al.*, 2009).

Dessa forma, o preferível debate simples sobre “e/ou” ou “e/e” no relacionamento entre controle e confiança subestima a dinâmica entre confiança e controle. Uma perspectiva de interação conta com uma dinâmica inter-relacionada entre controle e confiança. Controle precisa de confiança, e confiança precisa de controle. Ao mesmo tempo, controle produz confiança e confiança produz controle. Ao longo do relacionamento, o controle deve mudar, e tal mudança terá efeitos diretos e indiretos. Deve afetar diretamente a absorção da incerteza comportamental, mas também deve ter um efeito direto no grau de confiança, com um efeito indireto subsequente na absorção da incerteza comportamental (VOSSelman; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009).

Tal perspectiva de interação também mostra o quanto é valioso, para a administração da empresa, explicitar sobre a intenção dos controles existentes e compreender o que torna certos

tipos de controle legítimos em um contexto particular. Mesmo formas aparentemente inoportunas de controle podem harmonizar com confiança, da mesma forma que um tipo prejudicial de controle pode ser interpretado como um indicador de desconfiança (HUEMER *et al.*, 2009).

Isto é reforçado pela afirmação de Yilmaz e Kabadayi (2006), de que monitorar é uma questão de percepção, que tanto pode significar um sinal de desconfiança, como também um sinal de atenção para com o relacionamento. Além disso, como apontam Sewell e Barker (2006), o controle também pode ser interpretado como um cuidado que pode promover grande liberdade ao invés de coerção.

De acordo com tudo o que foi exposto até o momento, é elaborado o Quadro 3, a seguir, com um resumo das três formas como são tratadas por diferentes autores a relação entre confiança e controle, ora visto como complementares, ora visto como substitutos e ora visto como conceitos interativos.

Quadro 3 - Relação entre Confiança e Controle

CONFIANÇA E CONTROLE SÃO SUBSTITUTIVOS	CONFIANÇA E CONTROLE SÃO COMPLEMENTARES	CONFIANÇA E CONTROLE SÃO INTERATIVOS
São conceitos inversamente relacionados.	São conceitos mutuamente reforçados.	Conceitos distintos, não apenas substituem ou complementam, mas interagem.
Quanto maior o controle, menor a confiança e vice-versa.	Quanto maior o controle, maior a confiança e vice-versa.	Controle precisa de confiança e confiança precisa de controle.
Ocorrem em transações com alto grau de complexidade e incerteza, quando a confiança efetivamente substitui o controle em relações transacionais.	Ocorre nos estágios iniciais dos relacionamentos transacionais, quando o controle se soma à confiança.	Ocorre quando há interação adequada entre controle e confiança, resultando em relações transacionais estáveis e duradouras.
Exemplificado no trabalho de Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009)	Exemplificado no trabalho de Tomkins (2001)	Exemplificado no trabalho de Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009)

As empresas usam confiança e decisões de controle gerencial para mitigar o oportunismo e melhorar a eficiência da transação. As principais características do relacionamento

cooperativo entre empresas, segundo Bastia *apud* Scaletti e Pisano (2009), são: (a) a existência de uma pluralidade de empresas; (b) o interesse comum das empresas em colaborar, com recursos e atividades e (c) a presença da confiança entre empresas.

Assim, a confiança é tida como conceito chave nas relações entre empresas. Segundo Scaletti e Pisano (2009), tal conceito tem sido definido de diversas formas, mas frequentemente está relacionado à expectativa de que um parceiro não irá se comportar de forma oportunista. Alto nível de confiança geralmente está associado com alto nível de fluxo de informações entre empresas parceiras e consequentemente ao aumento do desempenho do relacionamento.

Outra relação importante é entre a interdependência e a confiança. Quanto maior o nível de interdependência, maior o nível de confiança entre empresas deve ser para tentar garantir que um colapso no relacionamento seja evitado. Os estudos que relacionam o controle gerencial à confiança são baseados na teoria da agência e a confiança é tida como a principal forma de controle social no relacionamento entre empresas (ADLER; DEKKER *apud* SCALETTI; PISANO, 2009). Alguns autores consideram a confiança um prerequisite para a implementação de técnicas de contabilidade de custos, enquanto outros acreditam que a implementação de técnicas de gerenciamento de custos pode construir confiança, através da abertura e compartilhamento de informações entre as partes.

2.3.2 Práticas de contabilidade em um ambiente interorganizacional

A contabilidade interorganizacional é um tópico que tem recebido crescente atenção durante as últimas décadas. Isto tem sido documentado em um vasto número de estudos empíricos com diferentes indústrias e em diferentes países. Um resultado importante desses estudos empíricos é a identificação de um vasto número de técnicas contábeis, métodos e mecanismos de controle que tem sido usado para contabilidade interorganizacional (DEKKER, 2003, 2004; LANGFIELD-SMITH; SMITH, 2003; MOURITSEN *et al.*, 2001; SEAL *et al.*, 2004).

A prática de contabilidade interorganizacional identificada é baseada tanto em informações financeiras como não financeiras. É caracterizada tanto por ser quantitativa como não quantitativa e abrange tanto métodos formais quanto informais. A prática de contabilidade interorganizacional identificada é principalmente direcionada para a relação de atividades

internas e recursos de uma empresa para atividades e recursos pertencentes a consumidores e fornecedores dessa empresa. É adotada para controle de operações interorganizacionais e para melhorar a eficiência e efetividade interorganizacional (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Existem dois tipos diferentes de ambientes interorganizacionais que foram cobertos: o ambiente de relacionamentos entre empresas do tipo *dyadic* e o do tipo *network*. Ambos explanados no item 2.1.2 dessa tese. A seguir são mostradas as práticas de contabilidade utilizadas em cada um desses dois tipos.

2.3.2.1 Práticas de contabilidade no relacionamento entre empresas do tipo “Dyadic”

A literatura de contabilidade interorganizacional tem focado fundamentalmente em relacionamentos de cooperação, tais como relacionamentos verticais dentro da cadeia produtiva e relacionamentos horizontais entre empresas que focam os mesmos consumidores (CHALOS; O’CONNOR, 2004; GROOT; MERCHANT, 2000). Relacionamentos verticais entre empresas que compram ou vendem umas das outras são os tipos mais comuns de relacionamentos dentro da literatura de contabilidade interorganizacional. Contudo, eles não são a única área de interesse, e muitos estudos empíricos tem sido dedicados ao estudo de alianças estabelecidas recentemente ou relações de terceirização recentes (DEKKER, 2004; LANGFIELD-SMITH; SMITH, 2003; MOURITSEN *et al.*, 2001; VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2000). Dekker (2004), por exemplo, começou sua coleta de dados duas semanas antes dos parceiros assinarem um contrato de aliança; da mesma forma que este autor, alguns pesquisadores, em outros estudos, tem estado ativamente envolvidos em pesquisas intervencionistas (*action research*).

Segundo Håkansson e Lind (2007), três itens parecem práticas interorganizacionais comuns em relacionamentos do tipo *dyadic*: (1) a mistura de mecanismos de controle formais e informais; (2) a ênfase no compartilhamento de informações além das fronteiras das empresas e (3) a importância da confiança, tendo em vista que dois parceiros devem confiar um no outro e a abertura crescente deve ser combinada com a sensibilidade de não fazer mau uso das informações recebidas um pelo outro.

A ênfase na colaboração intensiva e de longo prazo com os clientes e fornecedores pode estar associada com várias práticas interorganizacionais, tais como *open-book*, custo alvo, custo de gerenciamento interorganizacional, contabilidade da cadeia de valor, sistemas de informação integrada, custo total da propriedade, medidas não financeiras e mecanismos de controle informais, que serão descritos mais detalhadamente a seguir (HÅKANSSON; LIND, 2007).

(a) *Open-book*

O *Open-book* consiste em uma técnica contábil onde a empresa abre informações de custos detalhadas para determinado parceiro ou empresa relacionada (CARR; NG, 1995). Segundo Kraus e Lind (2007), o *open-book* é usado para auxiliar o fabricante a controlar sua rede. Ao utilizar informações sobre relacionamentos individuais, a empresa tenta entender as interconexões entre eles. A empresa usa papéis de trabalho para formalizar a abertura de custos de diferentes partes da rede de fornecedores, bem como gráficos do fluxo de valor para obter transparência dentro da rede e fornecer uma imagem da interconexão entre diferentes relacionamentos. Assim, nomes e locações de fornecedores acima da cadeia são mostrados no gráfico de fluxo de valor, juntamente com as conexões entre os fornecedores, o fluxo de materiais e o custo adicional de cada fornecedor.

Kraus e Lind (2007) afirmam ainda que o fabricante delega a coleta de informações para alguns de seus fornecedores. Assim, os primeiros fornecedores da cadeia são responsáveis em obter informações sobre seus fornecedores (acima da cadeia) e fornecer uma abertura detalhada dos custos de cada subsistema.

Håkansson e Lind (2007) ressaltam três pontos interessantes no uso do *open-book*. Primeiro o fato de que normalmente são clientes fortes que requerem a seus fornecedores para abrir sua contabilidade. Segundo que a prática de *open-book* foi primeiramente difundida pelos japoneses. Nos anos 90, segundo os autores, era uma prática comum no Reino Unido, sendo que a maioria dos fornecedores que usavam esta prática eram japoneses. Terceiro, que a maioria dos estudos empíricos sobre abertura de informações de custos são unidirecionais, os fornecedores abrem seus dados contábeis para seus clientes, mas os clientes não fornecem informações de custos para seus fornecedores. Como exemplo disso, a pesquisa de Mouritsen *et al.* (2001) mostra que os clientes estudados apenas dão informações sobre vendas previstas para seus fornecedores, enquanto seus fornecedores abrem informações sobre prazos e custos,

incluindo dados sobre fluxo de materiais, custos estruturais, capacidade utilizada e tempo de ajuste de máquinas.

(b) Custo Alvo

O custo alvo e a análise funcional são práticas contábeis com aplicações inteorganizacionais que foi difundida pelo Japão (HIROMOTO, 1998 *apud* HÅNKASSON; LIND, 2007). Tais práticas focam no desenho do produto e no desenvolvimento do processo (KATO, 1993 *apud* HÅNKASSON; LIND, 2007). Carr e Ng (1995) realizaram uma pesquisa na Nissan e concluíram que o atingimento do custo alvo está intrinsicamente relacionado com as atividades dos seus fornecedores. Assim, a Nissan incluiu seus fornecedores no processo do custo alvo, já que os custos de fornecimento representavam mais do que 80% dos custos totais da Nissan. O processo de custo alvo trouxe uma grande contribuição para a Nissan, de acordo com Carr e Ng (1995), na medida que influenciou o comportamento dos fornecedores em relação aos custos.

Na pesquisa de Mouritsen (2001), por sua vez, a empresa não adotou um procedimento formalizado de custo alvo, mas ao invés disso, apenas aplicou a análise funcional, que consiste em uma das práticas do custo alvo e, em combinação com esta análise mostrou aos seus fornecedores o orçamento total de compras para criar consciência de redução de custos nos fornecedores. Como vemos, o custo alvo consiste em uma importante ferramenta na redução de custos nas relações interorganizacionais. De acordo com Cooper e Slagmulder (2004), que têm estudado práticas de gerenciamento de custos interorganizacionais em empresas japonesas desde os anos 90, o custo alvo é o coração das práticas de gerenciamento de custos interorganizacionais.

O principal obstáculo, no entanto, para o uso do custo alvo como forma de apoiar a integração da cadeia de suprimento é o sistema interno de contabilidade, como aponta Nicolini *et al* 2000 *apud* Hånkasson e Lind, 2007. O problema na colaboração de empresas parceiras é que elas não possuem estimativas acuradas de custos internos e, portanto, não sabem como acessar melhorias nas suas operações.

Cooper e Slagmulder (2004) identificaram três técnicas de gerenciamento interorganizacional de custos: (1) relação entre funcionalidade-preço-qualidade; (2) investigações de custos interorganizacionais; e (3) gerenciamento de custos concorrentes.

A primeira técnica – relação entre funcionalidade-preço-qualidade – é usada quando o custo de manufatura excede o custo alvo para um item e o custo alvo pode ser alcançado com menores modificações no relacionamento interorganizacional, seja na funcionalidade, no preço ou na qualidade do item. O nível de economia com o uso dessa técnica geralmente é de 0-5%.

A segunda técnica – investigações de custos interorganizacionais – é iniciada quando os custos de manufatura excedem o custo alvo, porém num montante elevado demais para permitir que modificações na funcionalidade, preço ou qualidade do produto possam produzir reduções de custos adequadas. Assim, são necessárias mudanças significativas no relacionamento interorganizacional. Investigações de custos interorganizacionais tornam possível, por exemplo, redesenhar partes diferentes de produtos terminados para torná-los mais eficientes em custos. O nível de economia com o uso dessa técnica geralmente é de 5-10%.

Por fim, a terceira técnica apontada por Cooper e Slagmulder (2004) – gerenciamento de custos concorrentes – é usada quando a empresa precisa atingir reduções de custos mais agressivas. Economias substanciais de custos podem ser alcançadas através de grandes modificações no desenho do produto. Esta técnica requer um envolvimento do fornecedor desde a fase mais inicial do desenho do processo e só é usada para itens importantes. O nível de economia com o uso dessa técnica geralmente é de 10-15%.

(c) Contabilidade da Cadeia de Valor

De acordo com Håkansson e Lind (2007), diversos autores tem estudado a contabilidade da cadeia de valor como prática contábil interorganizacional. Nas pesquisas que utilizam a contabilidade da cadeia de valor esta ferramenta é empregada, sobretudo, para reduzir custos da cadeia de valor. O departamento de operações logísticas de venda usa informações de custos com o intuito de identificar oportunidades para a redução de custos junto aos fornecedores. Três tipos de análises foram feitas no estudo de Dekker (2003) para identificar

oportunidades de redução de custos: (1) análise de *benchmark*; (2) análise estratégica de “o que – se” e (3) análises de tendências.

O *benchmark* foi usado para comparar o custo de cada atividade do fornecedor com a média dos outros. Os vendedores organizaram os fornecedores em grupos, cada um desempenhando atividades comparáveis. Assim, foi possível comparar um fornecedor com a média de seu grupo, embora sempre evitando comparações específicas entre um fornecedor e outro.

A análise estratégica de “o que – se” foi usada para desenvolver diferentes cenários de custos relacionados a possíveis mudanças na cadeia de suprimentos. Todos os projetos que foram iniciados entre o vendedor e seu fornecedor foram avaliados dessa forma.

Por fim, a análise de tendências foi utilizada com o objetivo de monitorar o desempenho de longo prazo dos custos na cadeia de valor.

(d) Sistemas de Informação Integrada e Custo Total da Propriedade

Informação e tecnologia da comunicação são itens críticos para a integração de sistemas entre vendedores e fornecedores, conforme mostra a pesquisa de Frances e Garnsey (1996) *apud* Håkansson e Lind (2007). Na pesquisa daqueles autores os scanners eletrônicos de supermercados e a troca de informações eletrônicas permitiram que informações detalhadas de vendas fossem transmitidas para fornecedores, que as recebiam diretamente em seus sistemas de planejamento de produção. Assim, por meio de meios de integração de sistemas, o supermercado estava apto a coordenar operações através das fronteiras da empresa.

O custo total da propriedade (*total cost of ownership* – TCO) é outra ferramenta usada para apoiar tomadores de decisões de compras na medida que permite aos proprietários focarem no valor total recebido e não apenas no custo de compra. Assim, ao aplicar uma perspectiva de cadeia de valor e estendendo a análise para incluir importantes subcontratados, os compradores obtêm um melhor entendimento do custo total e do que direciona estes custos. Para Wouters *et al.* (2005) *apud* Håkansson e Lind (2007), o TCO pode ser visto como uma aplicação do ABC que se estende para além das fronteiras da empresa.

(e) Mecanismos de Controle Informais, Não Financeiros e Qualitativos

Tais mecanismos consideram clientes de longo prazo e relacionamentos duradouros com fornecedores. (COOPER; SLAGMULDER, 2004). Medidas não financeiras, tais como produção, tempo de fabricação, capacidade utilizada e produtividade, são utilizadas para avaliar relacionamentos entre fornecedores e são comunicadas para todos os parceiros envolvidos. Certificação de fornecedores, processos de concorrência, reuniões frequentes e interação no relacionamento de negócios são outros mecanismos de controle não financeiros que foram identificados (VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2000).

Em um estudo de caso sobre terceirização na Shell realizado por Van Der Meer-Kooistra e Vosselman (2000), a Shell e seus fornecedores seguiram um amplo número de medidas não financeiras, tais como utilização de pessoal, satisfação dos clientes e rateio da mão de obra direta e indireta. A Shell recebeu relatórios específicos dos fornecedores o que tornou possível a análise das atividades desempenhadas e um acompanhamento mensal da produtividade dos fornecedores.

No estudo envolvendo uma aliança recém estabelecida entre duas empresas realizado por Dekker (2004) esse autor identificou muitos mecanismos para o controle do comportamento e manutenção de controles informais. Dentre os mecanismos de controle podem ser citados a formação de grupos para tarefas compartilhadas e conselhos diretores para a aliança estabelecida com a função de desenhar planos de qualidade e programas de inovação, de fazer especificações funcionais, adotando um estilo harmonioso de gerenciamento entre as partes e a realização de reuniões semanais onde os planos técnicos e desenhos são discutidos.

Vários estudos – como, por exemplo o de Cooper e Slagmulder (2004) e o de Carr e Ng (1995) – apontam para o compartilhamento, no relacionamento entre empresas, de informações financeiras e não financeiras desde as fases mais iniciais do processo de desenvolvimento de produtos.

A mistura de mecanismos de controle formais e informais parece ser uma prática de contabilidade interorganizacional comum para relacionamentos do tipo *dyadic*. Outro denominador comum neste tipo de relacionamento é a ênfase no compartilhamento de informações através das barreiras das empresas e a discussão da importância da confiança nos

relacionamentos. As duas partes devem confiar uma na outra e a abertura crescente de informações deve ser combinada com a sensibilidade de não subutilizar as informações recebidas (HÅKANSSON; LIND, 2007).

2.3.2.2 Práticas de contabilidade em redes de relacionamentos – relacionamentos do tipo *Networks*

As cadeias ou redes formalizadas de relacionamento não tem sido objeto de grande número de investigações até o momento. Redes horizontais formalizadas são, de acordo com Kraus e Lind (2007), redes nos quais os fornecedores buscam os mesmos clientes. Dentre os estudos empíricos que têm considerado o gerenciamento simultâneo de um conjunto de relacionamentos estão, por exemplo, os de Håkansson e Lind (2004); de Kajuter e Kulmala (2005); e o de Mouritsen e Thrane (2006). Nesses estudos os relacionamentos individuais são percebidos como parte da rede de relações interorganizacionais entre empresas independentes. A maioria dos trabalhos tem estudado cadeias formalizadas (HÅKANSSON; LIND, 2004; KAJUTER; KULMALA, 2005; MOURITSEN; THRANE, 2006); contudo um deles reportou uma prática de contabilidade interorganizacional em uma cadeia sem fronteiras (HÅKANSSON; LIND, 2004, p. 51).

Kajuter e Kulmala (2005) descreveu a prática de *open-book* em uma rede de relacionamento da indústria automobilística. O mapa do fluxo da cadeia de valor foi construído para obter transparência dentro de toda a rede de manufatura de carros. Este mapa mostra os nomes e a localização de fornecedores (acima na cadeia), o fluxo de materiais e cada custo do valor adicionado do fornecimento para os fornecedores envolvidos com um item ou sistema específico. O primeiro fornecedor foi responsável pela coleta de informações sobre seus fornecedores (acima na cadeia) e deu à fábrica de carros um desdobramento detalhados de custos de seu sistema. As empresas envolvidas na rede manufatureira de carros não haviam harmonizado seus sistemas de contabilidade de custos.

Ainda na pesquisa feita por Kajuter e Kulmala (2005), práticas de *open-book* foram apoiadas por outros mecanismos mais formais de controle dentro da rede, tais como funções cruzadas, equipes cruzadas de empresas e apoio técnico gratuito. A fábrica de carros iniciou e forneceu um ponto focal para os mecanismos de controle, que também eram o centro da rede. A rede

manufatureira de carros não desenvolveu uma regra geral sobre como melhoramentos e reduções de custos deveriam ser compartilhadas entre as partes na rede. Ao invés disso, isso foi resolvido entre as partes envolvidas de tempos em tempos.

A pesquisa de Mahama e Chua (2005), por sua vez, mostrou como práticas de contabilidade interorganizacional, tais como diferentes formas de medidas financeiras e não financeiras, cenários de incentivo e *open-book* estavam associados com a desordem no gerenciamento da cadeia de suprimento. A empresa focal tentou estabelecer uma prática interorganizacional que persuadiu os fornecedores a agirem em concordância com uma carta contratual. Preços foram fixados para uma variedade de serviços e a empresa focal desenhou um cenário de cadeia de valor com seus fornecedores que tinham como objetivo a redução de custos ao longo do tempo.

Contudo, no caso acima, os fornecedores não agiram como esperado. Eles cobraram preços mais caros para todos os serviços suplementares não incluídos no acordo fixo de preços. Por este motivo a empresa focal estava apta a mudar o conteúdo do relacionamento em andamento através do recrutamento de dois novos fornecedores para a entrega dos serviços extras. O envolvimento de dois novos fornecedores mudou o significado e as consequências da contabilidade inteorganizacional e tornou possível para a empresa focal fazer uma redução razoável nos custos através do acordo fixo de preços com esses fornecedores em combinação com a análise do fluxo de trabalho. Assim, o conteúdo de uma única relação e sua prática contábil interorganizacional depende de outros relacionamentos nos quais tal relação está abrangida (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Mouritsen e Thrane (2006) estudaram três redes formalizadas de relacionamento compreendendo empresas pequenas e médias. Os autores identificaram muitos mecanismos de controle, tais como preços de transferência, taxas de pagamento para o centro da rede, demonstrativos do capital intelectual, competência na prestação de contas e avaliação dos atores antes de eles entrarem na rede. Esses mecanismos de controle estabeleceram a rede estudada, o que os autores chamaram de ambiente da rede, cada um com seus próprios objetivos e visões. Assim, este ambiente de rede estabeleceu seus próprios objetivos e visões que diferiram dos objetivos e visões das empresas participantes. Além disso, os mecanismos de controle melhoraram a estabilidade e a previsibilidade da rede formalizada.

No estudo de Mouritsen e Thrane (2006) foram analisadas redes formadas por potenciais competidores que cooperaram para desenvolver novos conhecimentos e ativos intangíveis. O foco da pesquisa deles não era cada relacionamento em particular, mas a rede de relacionamentos interorganizacionais interconectada. Para este tipo de rede, Kraus e Lind (2007) afirmam que há dois tipos de mecanismos de controle que podem lidar com múltiplos relacionamentos a fim de manter e desenvolver a rede.

Primeiro, mecanismos de autorregulação que estabilizam o fluxo de interações na rede. Um ingrediente importante é tornar o cálculo do fluxo financeiro mais previsível. Exemplos de mecanismos de regulação são preços de transferência e sistemas de taxas que distribuam os ganhos financeiros provenientes de cada relacionamento. Segundo, existem mecanismos de orquestração que buscam dar à rede uma identidade e um objetivo comum, mesmo que isto envolva um número de empresas separadas. Exemplos de mecanismos de orquestração são o desenvolvimento de uma estratégia de rede, bem como encontros e eventos que possibilitem a visibilidade e conhecimento das empresas da rede (KRAUS; LIND, 2007).

Outra contribuição importante sobre redes de relacionamento é encontrada no trabalho de Håkansson e Lind (2004), que mostra como a contabilidade interna tem um papel chave na formação de relacionamentos. Os autores estudam contabilidade e seu papel em uma rede de relacionamentos sem fronteiras do setor de telecomunicações, com o relacionamento entre a Ericsson e a Telia como o relacionamento focal dos negócios. As trocas entre a Ericsson e a Telia foi descrita como uma mistura complexa de diferentes estruturas envolvendo subunidades com autoridade de tomada de decisão, cooperação entre subunidades nas duas empresas, e competição e conflito.

Ainda no trabalho de Håkansson e Lind (2004), a contabilidade, na forma de responsabilidade departamental, orçamentos, estruturas de recompensa e medidas de lucro, foi usada para formar novas unidades organizacionais com responsabilidades parcialmente sobrepostas. Gerentes das subunidades da Ericsson tiveram sistemas de incentivo que foram amarrados ao desempenho do consumidor em áreas pré-definidas. As fronteiras entre Ericsson e seus consumidores se tornaram confusas e as unidades da Ericsson começaram a se ver como competidoras em certas situações. As implicações disso é que subunidades precisam obter a cooperação de outras unidades, tanto dentro como fora de suas próprias empresas, se eles

desejam estar aptos para atingirem seus próprios objetivos. Assim, responsabilidade sobreposta força as unidades a interagirem umas com as outras.

Assim, percebe-se que uma nova dimensão interessante emerge no ambiente de rede que não é encontrada no simples relacionamento entre empresas: os efeitos indiretos da contabilidade se tornar mais importante na medida em que passa a abranger o desenho organizacional total, em uma extensão bem maior que antes. Apesar do uso de diferentes técnicas contábeis, métodos, e mecanismos de controle refletirem a organização individual dos negócios das próprias empresas, é mais fortemente governado pela competição das empresas para se tornarem parte de uma rede mais extensa (HÅKANSSON; LIND, 2007).

2.3.3 Modelos teóricos de contabilidade utilizados no ambiente interorganizacional

A literatura de contabilidade interorganizacional começa a emergir no final dos anos 1980, contudo somente na virada da década é que publicações sobre este tópico começaram a surgir em maior número e que diferentes modelos teóricos foram utilizados para analisar e descrever o desenvolvimento das relações interorganizacionais. Dentre os principais modelos utilizados, pode-se citar o *transaction cost economics* (TCE), a teoria da agência, modelos baseados em recursos, *actor network theory*, a abordagem da rede industrial, dentre outros. A escolha de modelos é importante na medida em que o desenho de ferramentas teóricas irão afetar e mesmo determinar como os problemas são formulados, quais alternativas são identificadas e quais soluções são sugeridas (LATOUR, 1987 *apud* HÅKANSSON; LIND, 2007).

Uma simplificação da discussão acerca da literatura sobre o relacionamento interempresas pode ser feita através do agrupamento de diferentes abordagens em apenas duas categorias: (a) a abordagem de estrutura organizada e (b) a abordagem baseada em mercado.

A abordagem de estrutura organizada é mais heterogênea e a similaridade dos artigos classificados nesta abordagem está no fato de que tais artigos usaram modelagens construídas com base em suposições teóricas que não a baseada em mercado. Håkansson; Lind (2007, p. 885) classificam nessa abordagem os trabalhos de Håkansson e Lind (2004), Mouritsen e Thrane (2006); Mouritsen *et al.* (2001), Seal *et al.* (2004), Tomkins (2001), dentre outros.

Alguns desses artigos, por exemplo, usaram a teoria do ator da rede como base para suas modelagens, através de estudos de caso.

Esta abordagem tem a ver com as características dos recursos envolvidos. Estes podem ser assumidos como sendo mais ou menos homogêneos do ponto de vista econômico. Esta caracterização tem sido usada por Alchian e Demsetz (1972) *apud* Håkansson; Lind (2007) para discutir a necessidade de controlar recursos de forma hierárquica. Se um recurso é heterogêneo, o valor ganho com o seu uso depende de com quais outros recursos ele está combinado, o que torna o controle hierárquico frutífero.

Penrose (1959) *apud* Håkansson; Lind (2007) tem usado o mesmo conceito para apontar que o essencial são os serviços produzidos pelos recursos ou a combinação de recursos. Este conceito foi posteriormente elaborado na abordagem baseada em recursos (LOASBY, 1998).

Contudo, a mesma lógica pode também ser aplicada à combinação de recursos através das fronteiras das empresas. Assim, através de relacionamentos, uma empresa pode utilizar a heterogeneidade existente em recursos controlados por outras empresas (HÅKANSSON; LIND, 2007), e pode, também, enxergar estes relacionamentos como um recurso em uma ampla constelação de recursos (HÅKANSSON; WALUSZEWSKI, 2002). Neste contexto, o ambiente interorganizacional consiste na formação de uma rede mais ampla de relacionamentos (HÅKANSSON; LIND, 2007).

A abordagem baseada em mercado tem uma estrutura distinta, consiste na maioria dos estudos publicados e inclui os modelos teóricos mais usados. Modelos construídos com base nesta abordagem trazem consigo dois conceitos chaves: firma e mercado. A distinção entre a firma e o mercado, no qual é assumido que a firma é uma unidade econômica com nítidas fronteiras de interação com outras empresas no mercado, tem sido o ponto de partida de muitos modelos econômicos. Nesse tipo de contexto, relacionamentos de negócios são novos, diferentes e também perturbadores. Os relacionamentos também poderiam ser vistos como algo totalmente negativo, um elemento que perturba o mercado e que deveria ser eliminado, ou poderiam ser vistos para servirem a um propósito em situações específicas em função dos problemas com a forma que um mercado ou empresa atua (HÅKANSSON; LIND, 2007).

A abordagem baseada em mercado possui duas importantes e similares teorias: (I) a teoria da agência (também conhecida como teoria incompleta de contrato) e (II) teoria da economia dos custos de transação (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Modelos baseados na teoria da agência são frequentemente usados na literatura de contabilidade interorganizacional, principalmente em estudos de relações do tipo fornecedor-comprador. Incentivos e trocas de informações são dois tópicos relacionados em artigos baseados na teoria da agência. Um argumento comum é o de que um maior número de informações permite maior efetividade na cadeia de valor. Isto porque se espera que o aumento da troca de informações facilite a identificação de melhorias e reduções de custos dos parceiros envolvidos. Contudo, o aumento da troca de informações também aumenta o risco de uso e apropriação indevida de informações (HÅKANSSON; LIND, 2007,).

Um dos problemas apontados pelos autores que tem aplicado a teoria da agência está no fato de que um ator na cadeia de valor pode investir em novas tecnologias e ter que arcar com o custo da mudança, enquanto outro ator na cadeia de suprimento capta os principais benefícios do investimento, sem arcar com tais custos. Sem informações com uma perspectiva de controle gerencial não tem como perceber e analisar esse fenômeno. Assim, investimentos eficientes para a cadeia inteira são pouco prováveis de serem implementados porque cada empresa está preocupada em otimizar seu próprio desempenho, criando problemas de incentivo nas transações entre empresas cooperativas. Um ponto chave dessa abordagem é como a contabilidade e outros instrumentos de relacionamentos interempresas podem ser usados para mitigar esses problemas de incentivo (HÅKANSSON; LIND, 2007).

Modelos baseados teoria da economia dos custos de transação (*transaction cost economics* – TCE), por sua vez, correspondem à maioria dos estudos referentes ao controle gerencial em relacionamentos entre empresas e teoriza que as fronteiras da empresa são escolhidas para minimizar custos de transação, relacionados à escrita, monitoramento, adaptação e reforço de contratos, assumindo custos iguais dos produtos (HÅKANSSON; LIND, 2007). Esses custos de transação dependem, segundo Williamson (2004), da combinação de certas características da transação (por exemplo: incerteza, frequência, especificidade do ativo) e da natureza humana (por exemplo: racionalidade e oportunismo).

Essas transações podem ser governadas por três diferentes formas de coordenação: (1) mercado, (2) hierarquia e (3) governança híbrida. A TCE tem sido usada para explicar os mecanismos correspondentes a essas três formas de coordenação: (1) preço, (2) autoridade e (3) confiança. Tal abordagem começa analisando a falha do mercado e a necessidade hierárquica de coordenação (WILLIAMSON, 2004).

Embora, como observado, a TCE pregue que o mecanismo de governança associado com o menor custo de transação será escolhido para governar a transação, Osborn e Hagedoorn *apud* Scaletti e Pisano (2009) alertam para o fato de que as relações entre empresas possuem várias funções, dentre as quais a minimização de custos de transação pode ser somente uma parte. A oportunidade de partilhar aprendizado tem sido um importante incentivo para muitas empresas fazerem parte de um relacionamento. Além disso, a TCE tem sido criticada por não explicar adequadamente as diferentes formas híbridas organizacionais e, consequentemente, as técnicas de gerenciamento de custos adotadas por cada tipo de relacionamento. Grafton e Mundy (2009) também interpretam escolhas de controle que vão além da perspectiva da TCE e incorporam outras teorias, tais como a institucional, a teoria da dependência de recursos e a teoria da rede social.

O principal ponto da TCE consiste em explicar diferenças nas transações através da identificação de importantes propriedades transacionais, tais como especificidade dos ativos, incerteza, e frequência. A lógica básica é que o aumento de incerteza e a especificidade do ativo precisam de mecanismos mais complexos e dispendiosos de governança, da mesma forma que quando a incerteza for baixa e não houver ativos específicos, haverá menores custos de transação. Desta forma, a teoria da economia dos custos de transação mescla as características da transação com a forma mais econômica de governança (WILLIAMSON, 2004).

Interdependência entre organizações é tida por muitos autores como um fator chave no relacionamento entre empresas (HÅKANSSON e Waluszewski, 2002; HÅKANSSON; LIND, 2007; Scaletti e Pisano (2009). Para Scaletti e Pisano (2009), por exemplo, a interdependência se refere à direção do fluxo de recursos entre empresas e sua consequente necessidade de mecanismos de coordenação para gerenciar estas relações.

Quanto maior o grau de interdependência, maior a necessidade por coordenação e tomada de decisão conjunta. Estas interdependências sistemáticas podem fornecer pontos de partidas muito úteis para diferentes tipos de projetos em desenvolvimentos através das fronteiras da empresa (HJELMGREN, 2005 *apud* SCALETTI; PISANO, 2009). Além disso, pode-se dizer que a partir da interdependência, os relacionamentos entre empresas passam a ter uma função muito mais complexa do que o simples mecanismo de coordenação, chegando a fazer parte da própria tecnologia da empresa (HÅKANSSON; WALUSZEWSKI, 2002).

Estas interdependências serão de diferentes tipos dependendo de suas características. Uma tipologia utilizada por Thompson (1967) categoriza quatro tipos de interdependência: (1) “*pooled*” (associação), (2) intensiva, (3) sequencial e (4) recíproca. Estes tipos de interdependência, em contrapartida, podem estar conectadas a três tipos de tecnologia - de mediação, de ligação de longo prazo e intensiva (THOMPSON, 1967).

Segundo Scaletti e Pisano (2009), dentre as quatro formas de interdependência, as duas primeiras representam formas de relacionamento cooperativo entre empresas. Na primeira, a informação contábil que flui entre as empresas é modesta e limitada a elementos necessários para alcançar objetivos de curto prazo. A segunda ocorre quando os objetivos se tornam de longo prazo, sendo os mecanismos de coordenação mais complexos, em função da necessidade de contribuir através de empresas individuais para o processo de criação de valor.

Já as terceira e quarta formas surgem das oportunidades de trocar recursos e representam importantes formas de relacionamento transacional entre empresas. No tipo sequencial, os recursos são transferidos de uma empresa para outra, como uma forma de relacionamento comprador-fornecedor. Assim, o fluxo de informação é limitado ao objetivo específico da transação. Na forma recíproca de interdependência, há um fluxo mútuo de recursos entre as empresas. As atividades de uma empresa fornecem entradas para as atividades da outra empresa e vice-versa.

Os dois grupos de abordagem discutidos podem ser vistos como alternativas ou como complementos (HUEMER, 1998 *apud* HÅKANSSON; LIND, 2007). São alternativas na medida em que eles retratam dois mundos econômicos diferentes – um onde o principal problema em relação aos outros é proteger sua própria empresa através de uma alocação efetiva de recursos e uma onde a interação com outros fornece um meio de criar e utilizar

recursos da melhor forma. Contudo, eles também podem ser vistos como complementos na medida em que eles focam em dois diferentes aspectos de um e do mesmo mundo. Em ambos os casos, eles indicam que existem problemas no ambiente interorganizacional, embora problemas diferentes, e mais do que isso, uma questão crítica, eles colocam diferentes demandas na contabilidade (HÅKANSSON; LIND, 2007).

No decorrer deste capítulo foram pesquisados bibliograficamente os principais assuntos concernentes a esta tese. Tudo o que foi pesquisado e exposto neste capítulo pode ser sintetizado através da Ilustração 2 a seguir. Foram tratadas as motivações para que as empresas busquem relacionamentos mais próximos entre empresas, os tipos de empresas relacionamento entre empresas existentes e os principais modelos de relacionamento entre empresas utilizados na contabilidade gerencial.

Além disso, como se observa na Ilustração 2, ao longo do capítulo foram trazidos vários elementos cruciais no gerenciamento de relacionamentos entre empresas – tais como confiança e interdependência – e que podem auxiliar no controle das operações que permeiam estes relacionamentos. Tal controle, por sua vez, pode ser feito com o auxílio da contabilidade gerencial, que pode ser utilizada no gerenciamento e na manutenção de relacionamentos entre empresas, mediante o emprego de diversos artefatos, que vão desde medidas financeiras e formais até medidas financeiras e informais. Como medidas financeiras podem ser citados o custo alvo, o *open-book*, a contabilidade da cadeia de valor, sistemas de informação integrada e custo total da propriedade; enquanto como medidas não financeiras tem-se indicadores de produção, tempo de fabricação, capacidade utilizada, produtividade, certificação de fornecedores, processos de concorrência, reuniões e interação, dentre outros.

Ilustração 2 - Síntese dos Elementos Tratados na Revisão da Literatura

2.4 Teoria Institucional

A Teoria Institucional representa um direcionamento interessante para os estudos organizacionais, não porque representa uma “nova” ideia, mas porque está conectada a um conjunto prévio de ideias e aponta para novos questionamentos, estando aberta a novos diálogos (LAWRENCE *et al.*, 2009).

Ao menos em meados dos anos 70, a Teoria Institucional gerou bastante interesse e atenção no cenário organizacional (SCOTT, 2008). As abordagens institucionais utilizadas no ambiente organizacional têm focado tradicionalmente nos relacionamentos entre organizações e no campo em que tais empresas operam, levando em consideração os processos através dos quais as instituições governam as ações (LAWRENCE *et al.*, 2009).

A Teoria Institucional tem trazido valiosas contribuições sobre as causas da institucionalização nas organizações e os processos pelos quais as organizações adquirem aceitabilidade social como consequência da conformidade a normas e expectativas do ambiente institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Da perspectiva institucional, as forças do hábito, da história e da tradição na qual a organização cria uma convergência de valores entre os membros da organização geram um status de “regra” às atividades organizacionais, que as tornam altamente resistentes à mudança. (BERGER; LUCKMANN, 1996).

As pressões externas por parte do Estado e da sociedade para que as organizações estejam dentro dos padrões e conformidades também sustentam a adequação das empresas a atividades organizacionais legitimizadas. (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A seguir apresentamos um breve relato das três principais vertentes da Teoria Institucional.

2.4.1 Principais vertentes da Teoria Institucional

A Teoria Institucional compreende um arcabouço de conhecimentos e teorias provenientes da economia, da sociologia e da ciência política, e tem sido aplicada em pesquisas nos mais diversos campos de estudo, inclusive na contabilidade. Existem diferentes vertentes da Teoria Institucional, mas “todas compartilham do reconhecimento de que organizações e tomada de decisões dentro das organizações não podem ser compreendidas sem considerar o contexto institucional” (SCAPENS, VAROUTSA, 2010, p. 315, tradução nossa).

As três vertentes mais utilizadas e que descreveremos a seguir são: (1) a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e (3) a Nova Sociologia Institucional (NSI). Nesta tese, embora tenham sido estudados conceitos e autores das três vertentes, os conceitos que prevaleceram na análise dos resultados são provenientes da NEI e da NSI.

2.4.1.1 Velha Economia Institucional – VEI

As origens da VEI são atribuídas aos trabalhos dos primeiros institucionalistas da Alemanha e da Áustria (Scott, 2008), mas os trabalhos mais relevantes que deram visibilidade a esta teoria são atribuídos aos seguintes institucionalistas americanos: Thorstein Veblen, Wesley Mitchell e John R. Commons, que, segundo Scott (2008) enfatizaram a importância da mudança. Como apontam Scapens e Varoutsas (2010, p. 315), tais autores criticavam “a suposição irrealista dos modelos econômicos neoclássicos e a falha dos economistas convencionais em estudar a mudança, e rejeitavam o individualismo metodológico, bem como sua suposição de um comportamento econômico racional”.

A Teoria Institucional enfatiza a persistência cultural e a permanência de comportamentos organizacionais institucionalizados (OLIVER, 1992), procurando entender como as ações dos indivíduos da organização afetam as instituições (LAWRENCE *et al.*, 2009). Tanto o indivíduo afeta as instituições, como é afetado por ela. Dessa forma, são importantes nesta vertente questões relativas a poder, hábitos, valores, crenças, dentre outras, e o indivíduo é tido como um núcleo central no estudo da VEI.

Na Contabilidade Gerencial a aplicação da VEI ainda é bastante restrita. Podem-se citar os trabalhos de Macintosh e Scapens (1990) e de Burns e Scapens (2000), que investigaram a razão de muitas inovações em contabilidade gerencial não terem sido bem sucedidas em suas implementações (como é o caso do Custeio Baseado em Atividades, do *Balanced Scorecard*, dentre outros), e concluíram que, para serem bem sucedidos, estes artefatos precisariam ser padronizados e legitimizados. Burns e Scapens (2000) tentaram, utilizando a VEI, entender como são constituídos e institucionalizados os artefatos de contabilidade ao longo do tempo.

2.4.1.2 Nova Economia Institucional – NEI

A NEI teve origem com o artigo “*The Nature of the Firm*,” de Ronald H. Coase em 1937 (COASE, 2000), com a introdução da teoria da economia dos custos de transação na análise econômica, mas outros autores, tais como Oliver Williamson, Harold Demsetz e Steven Cheung, tiveram forte influência no desenvolvimento desta vertente.

A pesquisa na NEI não apenas está se desenvolvendo rapidamente, como tem se aprofundado e fornecido novas visões e explicações de questões centrais, tais como coordenação, integração e desintegração de empresas, incompletude contratual, arranjos organizacionais, estruturas de mercado e fatores de crescimento. Também é interessante observar que os estudos na NEI têm passado de estudos na área de direito para estudos na área de ciência política e antropologia (MÉNARD, 2000).

Como aponta Scott (2008), os primeiros estudos em NEI focavam mais em filosofia moral e menos em ciência empírica, e seus pesquisadores devotavam mais atenção à explicação de princípios normativos do que à formulação de hipóteses.

Hoje, pode-se dizer que no estudo da NEI “conceitos estão sendo mais bem definidos, modelos estão sendo progressivamente desenvolvidos, e testes empíricos estão se multiplicando rápida e bem sucedidamente” (MÉNARD, 2000).

Scapens e Varoutsas (2010) afirmam que há diferentes linhas de pesquisa na NEI, e que foram realizados vários trabalhos nas áreas de direito de propriedade, direito comum, processos de escolha pública e organizações, bem como diferentes abordagens teóricas foram desenvolvidas, incluindo teoria da agência, teoria dos jogos e teoria da economia dos custos de transação (TCE).

Na Contabilidade Gerencial houve grande influência dos conceitos da teoria da economia dos custos de transação (TCE), em especial em um contexto interorganizacional (SCAPENS; VAROUTSA, 2010), que é o objeto de estudo desta tese.

2.4.1.3 Nova Sociologia Institucional – NSI

Das três vertentes, a NSI está relacionada à sociologia. A atenção dada a instituições pelos sociologistas, como mostra Scott (2008), tem sido maior do que aquela dada por cientistas políticos e economistas.

No entanto, há pontos em comum com a OIE, na medida em que ambas as vertentes emergiram como uma resposta às abordagens teóricas ortodoxas ou racionais (SCAPENS; VAROUTSA, 2010).

O Conceito chave da NSI, segundo Ribeiro e Scapens (2006, p. 96), reside no fato de que organizações existem em ambientes altamente institucionalizados, sendo que, de acordo com esta vertente, o conceito de “ambiente” é mais amplo do que “um conjunto de tarefas restritas ou uma cadeia relacional (de clientes, fornecedores e outras constituintes parecidas) que coloca demandas por uma coordenação operacional e controle na organização”. Mais do que isso, esta vertente considera o ambiente como composto por “regras culturais e normas sociais que são refletidas em estruturas formais específicas e procedimentos da organização”.

Em outras palavras, os procedimentos, regras e a própria estrutura das organizações institucionalizadas devem ser social e culturalmente reconhecidos como válidos e valorosos para que tais organizações possuam legitimidade e garantam a própria sobrevivência.

A contribuição da NEI para a Contabilidade Gerencial, segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 235), está no estudo de como o ambiente institucional em que a organização opera influencia a adoção ou não de artefatos da Contabilidade gerencial.

2.4.2 Institucionalização

Institucionalização, de acordo com Broom e Selznick (1963, p. 250), é definida como “o desenvolvimento de formas ordenadas, estáveis e socialmente integradas e de estruturas fora de tipos de ações instáveis, modeladas livremente ou apenas técnicas”.

Institucionalização é um processo, é algo que acontece na organização ao longo do tempo, refletindo a própria história da organização, as pessoas que estiveram na organização, os grupos que se formaram, os interesses criados por eles e a forma como tais interesses foram adotados pelo ambiente (SELZNICK, 1984).

Para Zucker (1991, p. 84), “institucionalização é tanto um processo como uma característica variável”. É o processo no qual os atores individuais transmitem o que é definido pela

sociedade como real, e, ao mesmo tempo, o significado de uma ação “dada como certa” na realidade social (ZUCKER, 1991).

A análise institucional trata as instituições como regras e recursos cronicamente reproduzidos (GIDDENS, 1984). Dessa forma, o resultado da institucionalização consiste na construção dentro das organizações de muitos hábitos, valores, interesses e outras inflexibilidades (Broom e Selznick, 1963).

Quanto maior a margem para interação pessoal e em grupo, mais institucionalizada a organização se torna (BROOM; SELZNICK, 1963). Assim, o grau de institucionalização depende de quanto espaço existe para interação pessoal e de grupo. Quanto mais precisos os objetivos da organização e quanto mais técnicas e especializadas suas operações, menor a oportunidade para forças sociais afetarem o desenvolvimento destas operações (SELZNICK, 1984).

2.4.2.1 Processos de institucionalização de Broom e Selznick (1963)

Broom e Selznick (1963) classificaram quatro processos de institucionalização, quais sejam: (1) a formalização; (2) a automanutenção e o conservadorismo; (3) a infusão de valor e (4) o desenvolvimento de uma composição e uma base social distintas. Estes processos foram estudados, em especial, no caso das associações, muito embora possam ser utilizados para todos os tipos de organizações e nos parecem bastante adequados ao relacionamento entre empresas, sobretudo, à terceirização, objeto de estudo desta tese.

Os quatro processos de institucionalização apresentados por Broom e Selznick (1963) são detalhados a seguir.

O primeiro processo de institucionalização, (1) a formalização, diz respeito ao desenvolvimento de organizações formais que emergem das práticas informais. A integração social é mais diretamente promovida por planos de coordenação e comunicação do que por acordos sociais espontâneos. Esta transformação de grupos e práticas informais em instituições formalmente estabelecidas ocorre continuamente.

A formalização é uma forma de aumentar o controle. “Práticas até o momento espontâneas, controladas apenas pela tradição e pela troca de interações de grupo e de pessoas, se tornam sujeitas a regras e limitações explícitas” (BROOM; SELZNICK, 1963, p. 251). A formalização de práticas é capaz de torná-las legalizadas, mas também bem mais fáceis de serem minuciosamente avaliadas por outros grupos e pessoas, e, conseqüentemente, mais fáceis de serem controladas.

O segundo processo, (2) o da automanutenção e conservadorismo, indica que os objetivos de uma organização requerem uma certa permanência e estabilidade. Assim, há uma necessidade de acomodar interesses internos e se adaptar a forças externas através: (a) da manutenção da organização como operante, (b) da minimização dos riscos e (c) do atingimento de objetivos de longo-prazo em detrimento aos de curto-prazo. Dessa forma, os gestores se tornam dispostos a sacrificar retornos rápidos para garantir a estabilidade da empresa (BROOM; SELZNICK, 1963).

Grandes empresas, de acordo com Broom e Selznick (1963), estão preocupadas com a institucionalização da estabilidade e seguridade e, nos últimos anos, tem buscado uma opinião pública favorável, tanto que as chamadas “propagandas institucionais” refletem isso, com a inclusão em grande espaço em jornais e revistas de renome de matérias não para promover diretamente vendas, mas no intuito de construir atitudes positivas nas empresas e negócios em geral.

O terceiro processo, (3) o da infusão de valor, diz respeito ao valor e identificação dos indivíduos com a organização. Talvez o mais significativo sentido da palavra institucionalizar seja infundir com valor (SELZNICK, 1984). Valor, segundo Scott (2008, p. 51), consiste “na concepção do escolhido ou do desejável, juntamente com a construção de padrões com os quais estruturas existentes ou comportamentos podem ser comparados ou acessados.”

A infusão de valor ocorre quando um indivíduo, segundo Broom e Selznick (1963), identifica-se com uma organização ou se habitua aos seus métodos ou funde sua personalidade com a da organização, a considerando um valioso recurso de satisfação pessoal. A interiorização só ocorre quando há identificação de certos significados (BERGER; LUCKMANN, 1985). A identificação com a organização, por sua vez, cria recursos de

energia que podem aumentar o esforço do dia a dia e, principalmente, ser útil em tempos de crises ou ameaças (SELZNICK, 1984).

Assim, a infusão de valor ajuda a institucionalizar a organização, ou seja, fornece a organização uma maior estabilidade e integração social, transformando-a de uma mera ferramenta em algo de valor para si mesmo (BROOM; SELZNICK, 1963). Por outro lado, esta identificação conecta a organização à objetivos e procedimentos específicos, reduzindo a capacidade da organização de sobreviver sob novas condições, havendo assim, forte resistência à mudança, em função do senso de perda pessoal e identidade de grupo adquirida (SELZNICK, 1984).

Há uma relação próxima entre o segundo processo (automanutenção) e o terceiro processo (infusão de valor). Segundo Selznick (1984), quando uma organização adquire uma identidade própria, distinta, ela se torna uma instituição. Isto envolve a tomada de valores, formas de ação e crenças que são consideradas importantes para a própria segurança da organização. O indivíduo absorve uma forma de perceber e avaliar sua experiência, dando ao mundo um aspecto familiar, o que ajuda a garantir conformidade com práticas estabelecidas.

O quarto e último processo de institucionalização citado por Broom e Selznick (1963) corresponde ao (4) desenvolvimento de uma composição social e uma base social distintas.

As organizações, conforme Broom e Selznick (1963), tomam diariamente diversas decisões, algumas delas não possuem efeitos permanentes na estrutura ou método, mas outras dão à organização um caráter específico, afetando, inclusive, a sua composição social, que consiste nas pessoas e nas suas tradições, conhecimentos, hábitos etc.

A base social de uma organização está relacionada com a composição social, mas a base social indica a clientela, os fornecedores, a comunidade em geral, a qual a organização está relacionada e de cujo apoio possui dependência (SELZNICK, 1963), ou nas palavras de DiMaggio e Powell (1991, p. 65), a base social consiste nas organizações que agregadamente constituem uma área conhecida da vida institucional: fornecedores, consumidores de recursos ou produtos, agências reguladoras e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares.

Segundo Selznick (1963), por causa desta dependência, os métodos e pessoas da organização, ou seja, a sua composição social, passam a refletir as características sociais de sua base social. Outra observação importante feita por DiMaggio e Powell (1991) é que, uma vez que a base organizacional se torna bem estabelecida, definidos institucionalmente, a mesma é empurrada para a homogeneização. Estes quatro itens estão sintetizados no Quadro 4.

Quadro 4 - Processos de Institucionalização

Processos de Institucionalização	Fatores Chaves
1. Formalização	Regras e limitações
2. Automanutenção e conservadorismo	Manutenção da organização, minimização de riscos, priorização de objetivos de longo prazo
3. Infusão de Valor	Habituação e identificação dos indivíduos com a organização
4. Desenvolvimento de Base e Composição Social distintas	Os métodos e pessoas que compõem a organização passam a refletir as características sociais da base social da organização (fornecedores, clientes e comunidade).

2.4.2.2 Organizações sob a ótica da Teoria Institucional

Uma organização é um grupo social complexo formado por relações formais e informais, combinando objetivos com desejos pessoais e interesses coletivos. Toda organização de qualquer tamanho ou duração possui relações formais e informais e estrutura formal e informal (BROOM; SELZNICK, 1963).

A Teoria Institucional define organizações como uma representação substancial de mitos racionalizados impregnados na sociedade ao invés de unidades envolvidas em trocas com o meio ambiente, não importa quão complexas sejam estas trocas. Dessa forma, a organização tanto lida com o meio ambiente e suas fronteiras como imita elementos ambientais em sua estrutura (MEYER; BROWN, 1991).

Selznick (1984) enxerga as organizações como instrumentos técnicos, designados como significados para definir objetivos. Sob este ponto de vista, as organizações são dispensáveis. Já as instituições, se concebidas como grupos ou práticas, podem ser técnicas, mas possuem também uma dimensão “natural”, sendo produtos da interação e da adaptação, elas se tornam receptáculos de idealismos de grupo e são menos prontamente dispensáveis.

Por outro lado, o próprio Selznick (1984) aponta que tanto os comprometimentos pessoais quanto sociais são combinados para enfraquecer o significado puramente técnico das organizações. Assim, a organização passa a ter significado adicional das funções psicológicas e sociais que desempenha. E, ao fazer isso, passa a ter valor para si mesma. Na medida que o indivíduo trabalha seus problemas, buscando sua própria satisfação, ele ajuda a amarrar a organização na cadeia institucional da comunidade (SELZNICK, 1984).

2.4.2.3 Ambientes técnico e institucional das organizações

Scott e Meyer (1991) fornecem dois tipos de classificação para o ambiente onde estão inseridas as organizações: (1) ambiente técnico e (2) ambiente institucional. Estes dois ambientes não devem ser vistos como mutuamente exclusivos, mas, ao contrário, eles coexistem, embora estejam correlacionados negativamente. Os autores consideram cada ambiente como fraco ou forte e classificam os diferentes tipos de empresa de acordo com esta definição.

Ambiente institucional envolve instituições informais (tais como ideologias, cultura, costumes e hábitos) e instituições formais (tais como o modelo político, administrativo e legal onde a empresa está inserida). (NORTH, 1991 *apud* GLACHANT; FINON, 2000). As instituições, segundo North (1994), são formadas por elementos informais (convenções, códigos de conduta, normas etc.) e por elementos formais (regras, leis, constituições, dentre outros), que servem para estruturar os mecanismos econômicos da sociedade.

Segundo Scott (1991), definições iniciais de ambiente técnico e institucional eram muito vagas, onde ambiente técnico envolvia tecnologias complexas e trocas enquanto ambiente institucional envolvia regras e categorias socialmente definidas. Scott e Meyer (1983) afirmam que ambientes técnicos exercem controles sobre os resultados das organizações, enquanto nos ambientes institucionais, as organizações são recompensadas por estabelecerem estruturas e processos corretos e não em função da quantidade e qualidade de seus resultados.

Na visão de Scott e Meyer (1991), as empresas de utilidade pública, como é o caso da empresa estudada nesta tese, são vistas como sujeitas a desenvolver um forte ambiente

técnico, bem como um forte ambiente institucional. Tais empresas enfrentam demandas tanto por eficiência, como por eficácia, bem como pressões para se adequarem aos procedimentos requeridos, possuindo assim, uma estrutura administrativa maior e mais complexa do que outras empresas e carregando tarefas que combinam requerimentos técnicos complexos com um componente forte de utilidade pública.

Scott e Meyer (1991) admitem, ainda, a dificuldade em distinguir empiricamente regras e procedimentos institucionais de regras e procedimentos técnicos, tendo em vista que os que formulam as regras institucionais se esforçam para fazê-las parecerem técnicas. Outra observação interessante feita pelos autores diz respeito ao fato de que as regras que, quando estabelecidas, tinham uma justificativa técnica, podem persistir muito tempo depois de sua contribuição técnica ter deixado de existir.

Todas as organizações, em maior ou menor grau, estão envolvidas tanto em contextos relacionais quanto institucionais e, portanto, estão preocupadas tanto em coordenar como em controlar suas atividades (MEYER; ROWAN, 1991).

No entanto, Scott e Meyer (1991) apontam que organizações em ambientes técnicos são mais atentas ao controle e coordenação de suas atividades produtivas e serão bem sucedidas na medida que desenvolverem atividades de produção eficientes e estruturas coordenativas efetivas. Já as organizações em um ambiente institucional não serão tão atentas ao controle e coordenação de suas atividades de produção e serão bem sucedidas na medida que forem hábeis em adquirir pessoal e desenvolver arranjos estruturais e processos produtivos que se adequem às especificações de normas e autoridades estabelecidas no setor.

Meyer e Rowan (1991) não apenas reforçam a ideia de que um ambiente institucionalizado tende a dar menor atenção ao controle e coordenação das atividades, como afirmam ainda que controle e atividades de coordenação em organizações institucionalizadas podem até mesmo levar a conflitos e perda de legitimidade. Posto que, como afirma DiMaggio e Powell (1991), um ambiente institucional aprimorado estabiliza tanto os relacionamentos organizacionais internos como externos.

2.4.2.4 Relações sociais e institucionalização de acordo com Broom e Selznick (1963)

O Quadro 5, a seguir, apresenta uma relação interessante entre itens organizacionais importantes, que serão estudados ao longo desta tese, tais como: incentivo, comunicação, controle e estabilidade e relações sociais. As relações sociais tratadas no Quadro 5, dizem respeito aos seguintes conceitos: socialização, relações primárias, estratificação e institucionalização.

De acordo com Selznick (G.J, 1963), socialização é definido como o processo de criar valores coletivos nos indivíduos.

Já as relações primárias, conforme Broom e Selznick (1963), possuem três características principais: (1) são aquelas nas quais os participantes interagem como indivíduos únicos e completos; (2) possuem uma comunicação profunda e extensa; e (3) a satisfação pessoal é soberana na relação.

Estratificação, por sua vez, é uma questão de classificação e avaliação de pessoas dentro de uma sociedade ou organização. Portanto, pode-se dizer que existe uma variedade praticamente ilimitada de formas nas quais as organizações tem sido estruturadas (MORRIS, 1963).

Por fim, o conceito de institucionalização foi abordado ao longo deste item e é sob a ótica da institucionalização que a análise dos resultados desta pesquisa foi feita. A seguir, no Quadro 5 são sintetizados os conceitos expostos.

Quadro 5 - Relações Sociais e Organização Efetiva

INCENTIVO é aumentado quando	COMUNICAÇÃO é facilitada quando	CONTROLE é fortalecido quando	ESTABILIDADE é agilizada quando
Socialização	Socialização	Socialização	Socialização
Transforma os objetivos organizacionais em objetivos pessoais através da identificação.	Transmite o ponto de vista da organização através das premissas decisórias.	Cria organizações homogêneas – permite que a autoridade seja delegada sem a perda do controle.	Fortalece a lealdade do grupo, ou seja, quando os membros protegem a organização, por exemplo, sua reputação.
Relações Primárias	Relações Primárias	Relações Primárias	Relações Primárias
Fornece satisfação pessoal que reforça recompensas financeiras ou outros tipos de recompensas.	Quebra de barreiras formais de comunicação.	Fornece recursos de disciplina informal.	Cria arquivos pessoais que liga o indivíduo à organização.
Estratificação	Estratificação	Estratificação	Institucionalização
Proporciona recompensas adicionais como o prestígio e o privilégio.	Diz se a mensagem veio de uma fonte competente/oficial.	Localiza e estabiliza autoridade.	Adapta a organização ao seu ambiente social.

FONTE: Broom e Selznick, 1963, p. 219, tradução nossa.

2.4.2.5

Veículos e pilares institucionais segundo Scott (2008)

Scott (2008) identificou quatro tipos de “veículos” que conduzem as instituições, quer elas tenham elementos regulativos, normativos ou cultural-cognitivos enfatizados. Estes veículos são apresentados em conjunto com os pilares institucionais no Quadro 6 e são explanados em maiores detalhes nos itens seguintes.

Quadro 6 - Pilares e Veículos Institucionais

Pilares Institucionais			
Veículos Institucionais	Regulativo	Normativo	Cultural-Cognitivo
Sistemas Simbólicos	Regras/Leis	Expectativas de valor	Categorias de um cenário de tipificações
Sistemas Relacionais	Sistemas de Governança/ Sistemas de Poder	Regimes/Sistemas de autoridade	Isomorfismo estrutural/Identidade
Rotinas	Protocolos padrões/Procedimentos Operacionais	Tarefas/Regras/Obediência ao dever	Roteiro
Artefatos	Objetos obedecendo a especificações	Objetos encontrando convenções, padrões	Objetos contendo valor simbólico

FONTE: Scott, 2008, (tradução nossa).

2.4.2.5.1 Veículos institucionais

Os veículos institucionais apresentados no Quadro 6 são importantes na medida em que permite conhecer a forma como as instituições mudam, se por caminhos convergentes ou divergentes, e como as ideias se movem através do tempo e espaço e quem ou o quê estão transportando tais ideias (SCOTT, 2008).

(a) Sistemas Simbólicos

Cultura tem sido tratada como um sistema semiótico, ou seja, como uma coleção de símbolos. Para os institucionalistas, os símbolos de interesse correspondem ao conjunto de regras, valores e normas, classificações, representações, modelos, esquemas, protótipos e roteiros que guiam o comportamento (SCOTT, 2008).

A linguagem facilitou a transmissão de símbolos ao longo do tempo e espaço e forneceu a base para mitos locais. Ao mesmo tempo em que novas ideias surgem a partir da linguagem, tais ideias são traduzidas, fundidas e combinadas com o conhecimento local em um processo denominado “indigenização.” Assim, vemos que símbolos são transportáveis, versáteis e maleáveis. Os sistemas simbólicos compreendem não apenas o significado, mas afetam e estimulam reações interpretativas e emocionais (SCOTT, 2008).

(b) Sistemas Relacionais

Os sistemas relacionais são veículos que se baseiam em interações padronizadas conectadas a redes de posições sociais ou de papéis sociais. Estes sistemas relacionais transcendem e se intersectam com as fronteiras das organizações. Alguns arranjos relacionais são

compartilhados por muitas organizações, criando isomorfismo estrutural (formas similares) ou equivalência estrutural (relações similares entre as formas). Os sistemas relacionais são estabelecidos, sobretudo, para exercer governança e são tidos por novos economistas institucionais, como Williamson, como os principais veículos das forças institucionais (SCOTT, 2008).

(c) Rotinas

Rotinas são, conforme Scott (2008), veículos que se baseiam em ações padronizadas que refletem os conhecimentos tácitos dos atores – hábitos e procedimentos profundamente arraigados baseados em conhecimentos e crenças desarticulados. Institucionalistas mais antigos, como Veblen, consideram a rotina, bem como as ações e procedimentos operacionais padronizados, como as principais características das instituições.

Autores como Winter (1990, p. 274) corroboram com a ideia de que as rotinas são as principais características das empresas e denominam estas de “genes” da organização. Winter (1990) apresenta diversos exemplos de rotinas, que variam de “pesadas” – atividades tecnológicas – para “leves” – rotinas e procedimentos organizacionais simples.

Todos os tipos de rotinas – quer leves, quer pesadas – no entanto, correspondem a atividades que seguem padrões repetitivos e abrangem uma ampla gama de comportamentos e atividades. As rotinas não implicam apenas em adquirir um sistema de regras, mas envolvem também o aprendizado de formas de ações e de resolução de problemas. Este aprendizado, por sua vez, permeia a estabilidade do comportamento organizacional, promovendo confiabilidade no desempenho (WINTER, 1990).

Para as principais rotinas, segundo Berger e Luckmann (1985), são necessárias tipificações – fornecidas pelo estoque social do conhecimento – de todos os tipos de acontecimentos e experiências, sejam naturais, sejam sociais.

As rotinas são geralmente aprendidas, sustentadas e recompensadas pelos sistemas relacionais e, com isso, pode-se dizer que não são prontamente transportáveis para novos ambientes envolvendo diferentes relacionamentos e atores (SCOTT, 2008).

(d) Artefatos

Um artefato é descrito como “um discreto objeto material, conscientemente produzido ou transformado pela atividade humana, sob a influência do ambiente físico e/ou cultural” (Suchman, 2003, pg. 98). Ainda segundo Suchman (2003), os artefatos englobam tanto elementos técnicos como simbólicos.

Os artefatos auxiliam no desempenho de várias tarefas e os mais recentes, conforme Scott (2008) incluem complexas tecnologias, envolvendo tanto hardwares, como softwares. Velhos institucionalistas enfatizam que os efeitos de artefatos tecnológicos são mediados por fatores situacionais e processos interpretativos (BIJKER *et al.*, 1987).

Os usuários interagem com os artefatos e modificam tanto o significado como o uso dos artefatos e os artefatos são associados e afetados por cada um dos três pilares institucionais (SCOTT, 2008). O desenho e implementação de artefatos são determinados por autoridades regulatórias, por exemplo, existem várias agências especializadas na qualidade dos produtos e serviços. Contratos sociais também podem ser examinados como artefatos (SUCHMAN, 2003).

Por outro lado, os artefatos também podem ser formados por processos normativos na medida que acordos e padrões estabelecidos entre grupos industriais ou comerciais, por exemplo, podem criar valor para seus participantes. Além disso, artefatos podem englobar e representar um numeroso grupo de ideias particulares (SCOTT, 2008).

Assim, vemos que uma organização é apoiada e limitada por forças institucionais e incorpora múltiplas características institucionalizadas na forma de sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas e artefatos dentro de suas próprias fronteiras (SCOTT, 2008). Estas forças ou veículos institucionais, por sua vez, estão intrinsecamente relacionados aos pilares institucionais como mostrado no Quadro 6.

2.4.2.5.2 Pilares institucionais

Os três pilares institucionais seguem um contínuo e podem ser vistos como três facetas contribuindo, de forma independente, mas complementar, para uma poderosa modelagem

social. Nesta abordagem integrativa, segundo Scott (2008), as instituições parecem ser sistemas determinados, no sentido de que sanções mais pressões por conformidade, mais recompensas diretas, mais valores, agem geralmente juntos para dar uma força ao sistema de significados. A seguir, como indicado no Quadro 7, estes pilares institucionais são explanados a partir de suas bases de complacência, de suas bases ordem, de seus mecanismos, lógica, indicadores, sentimentos e base de legitimidade.

Quadro 7 - Os Três Pilares Institucionais

Pilares Institucionais			
	Regulativo	Normativo	Cultural-Cognitivo
Base de Complacência	Utilidade	Obrigação Social	Dado certo/Entendimento compartilhado como
Base de Ordem	Regras regulativas	Expectativas Comprometidas	Esquema Constitutivo
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequa�o	Ortodoxo
Indicadores	Regras/Leis/San�es	Certifica�o/Acredita�o	Crenças comuns/Lógicas de a�es compartilhadas/Isomorfismo
Sentimentos	Culpa/Inocência	Vergonha/Honra	Certeza/Confusão
Base de Legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Compreensível/Sustentado culturalmente

FONTE: Scott, 2008, (traduo nossa).

(a) O Pilar Regulativo

As instituies limitam e regularizam o comportamento. O processo regulatrio envolve a capacidade de estabelecer normas, inspecionar a conformidade de terceiros a estas normas e manipular recompensas e punies, com a finalidade de influenciar comportamentos futuros. Dessa forma, a conformidade apenas uma das muitas respostas possveis daqueles que esto sujeitos s instituies regulatrias. Alm disso, os cdigos de condutas no escritos complementam regras formais escritas (SCOTT, 2008).

O principal mecanismo de controle observado na tipologia de DiMaggio e Powell (1983) a coero. Muitos tipos de regulaes permitem que os atores sociais deem licenas, poderes especiais e benefcios a alguns tipos de atores. As instituies trabalham tanto para restringir quanto para fortalecer o comportamento social.

A fora, sanes e respostas utilitrias so os principais elementos do pilar regulatrio. Apesar disso, os criadores de regras no baseiam suas regras na fora apenas, mas cultivam a

crença na legitimidade destas regras. O uso da autoridade permite que o poder coercitivo seja legitimado através de uma plataforma normativa que tanto apóia quanto restringe o exercício do poder (SCOTT, 2008).

Por fim, Scott (2008) verifica ainda que os sentimentos envolvidos no pilar regulatório se constituem em um importante instrumento do poder deste pilar e expressa, de um lado o medo, o receio e a culpa e, de outro lado a crença, a inocência e a justificação.

(b) O Pilar Normativo

As regras normativas introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória na vida social. As regras podem ser formalmente construídas e há um pensamento generalizado de que as organizações seguem regras e de que os comportamentos organizacionais são, em sua maior parte, especificados por procedimentos operacionais padrões (SCOTT, 2008).

Segundo Meyer e Rowan (1991), as normas de racionalidade não são simplesmente valores gerais, mas existem de forma bem mais específica e poderosa nas regras, entendimentos e significados atrelados às estruturas sociais institucionalizadas. “As normas especificam como as coisas poderiam ser feitas, elas definem os significados legitimados para alcançar fins valorados” (SCOTT, 2008, p. 52).

As expectativas normativas correspondem a preceitos de como atores específicos devem se comportar, quais papéis os atores devem exercer. “Papéis são concepções dos objetivos e atividades adequados a indivíduos específicos ou posições sociais específicas” (Scott, 2008, p. 52). Ainda segundo Scott (2008), tais expectativas exercem pressão externa sobre o ator local e podem se tornar internalizados por este ator.

Para Katz e Kahn (1970), as normas e valores possuem o objetivo de vincular os indivíduos aos sistemas, dando mapas cognitivos para seus membros e facilitando a interpretação e o ajustamento ao ambiente, além de justificarem suas atividades moralmente e socialmente. Os processos de integração das organizações se baseiam na forma, função, normas e valores. Os padrões formais de comportamentos impostos por regras são legitimados por normas que, por sua vez, são justificadas por valores.

Assim, pode-se dizer que os sistemas normativos são responsáveis pela definição de objetivos e metas e também pelo estabelecimento dos meios para alcançá-los. Sistemas normativos tanto impõem restrições como fortalecem a ação social, conferindo direitos e obrigações, privilégios e tarefas. Tais sistemas estão presentes onde crenças e valores comuns são mais prováveis de existir e constituir uma base importante de ordem (SCOTT, 2008).

Por fim, Scott (2008) aponta que os sentimentos associados ao descumprimento de normas incluem principalmente um senso de vergonha ou descrédito, enquanto que para os cumpridores das normas, os sentimentos são de orgulho e honra. Estes sentimentos favorecem a aceitação das normas prevalecentes.

(c) O Pilar Cognitivo-Cultural

De uma perspectiva cultural-cognitiva, o conceito de organização como tendo um propósito especial é um produto de processos institucionais que definem as capacidades dos atores coletivos. Esta visão da Teoria Institucional mina a distinção entre organização e ambiente, sendo as organizações penetradas pelo ambiente de modos não previstos por muitos modelos teóricos (SCOTT, 2008).

Muitos sociólogos, como Berger e Luckmann (1996), DiMaggio e Powell (1983) e Scott (2008) enfatizam a concepção do pilar cognitivo-cultural de que as instituições constituem a natureza da realidade social e os moldes através dos quais o significado é feito. Neste contexto, crenças e cultura são fundamentais às organizações.

A perspectiva cultural do sistema cognitivo-cultural foca nas facetas semióticas da cultura, tratando-as como crenças subjetivas e como sistemas simbólicos objetivos e externos. Berger e Luckmann (1996) falam da sedimentação e até mesmo da cristalização de significados em formas objetivas. Scott (2008), por sua vez, reconhece os processos interpretativos internos como modelados por estruturas culturais externas.

Scott (2008) afirma ainda que os elementos culturais variam de acordo com o grau de institucionalização, com sua ligação com outros elementos, com seu envolvimento com rotinas e esquemas organizacionais e com crenças.

A aceitação no sistema cognitivo-cultural ocorre muitas vezes porque outros tipos de comportamentos são inconcebíveis e as rotinas são dadas como certas, ou seja correspondem “a forma como as coisas são feitas” (SCOTT, 2008, p. 58).

Outro ponto importante apresentado por Scott (2008) são os papéis dos atores nas organizações que podem se desenvolver como padrões repetitivos de ações que se tornam gradualmente habituais e objetivas.

Por fim, segundo Scott (2008), as emoções sentidas neste pilar são expressadas, num extremo, por um sentimento positivo de acerto e confiança e, em outro extremo, por sentimentos negativos de confusão e desorientação.

2.4.2.5.3 Combinação dos três pilares

Na maioria dos trabalhos empíricos institucionais foram observados não apenas um pilar, mas uma combinação de diversos elementos dos três pilares e “quando os pilares estão alinhados, a força desta combinação pode ser formidável” (SCOTT, 2008, p. 62). Em algumas situações, no entanto, este autor afirma que um ou outro pilar pode operar sozinho para apoiar a ordem social e, em alguns casos, um certo pilar pode ter prioridade. Da mesma forma, os três pilares podem estar desalinhados e apoiar escolhas e comportamentos divergentes, sendo empregados para obtenção de diferentes resultados.

2.4.2.5.4 Elementos importantes para a compreensão dos pilares institucionais

Dentre os vários elementos importantes para a compreensão não apenas dos pilares institucionais apontados por Scott (2008), mas também da própria Teoria Institucional, dois elementos se destacam: (1) a legitimidade, tão fundamental para institucionalização e que é fornecida por cada um dos pilares institucionais e (2) o isomorfismo, inerente ao conceito de institucionalização e que fornece três tipos de mecanismos diferentes que se adequam a cada um dos três pilares institucionais.

2.4.2.5.4.1 Legitimidade

As organizações não precisam apenas de recursos e informações, mas de aceitação social e credibilidade. “Legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, apropriadas e oportunas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições” (SUCHMAN, 1995, p. 574, tradução nossa).

Cada um dos três pilares, segundo Scott (2008) fornece uma base para a legitimidade, ainda que de forma diferente e, ainda segundo o autor, a legitimidade corresponde a um valor simbólico, enquanto que, para Berger e Luckmann (1996), evoca uma segunda ordem do significado.

O foco do pilar regulatório está na conformidade às regras, já que as organizações legitimadas são aquelas estabelecidas e operando de acordo com requerimentos legais. Já a ênfase do pilar normativo está na base moral de acesso à legitimidade, na medida em que controles normativos são muito mais passíveis de internalização do que controles regulativos e que as recompensas no pilar normativo envolve recompensas internas e externas. Por fim, o pilar cultural-cognitivo busca a legitimidade que vem da consistência cognitiva e se baseia em entendimentos preconcebidos e tidos como garantidos (SCOTT, 2008).

Parsons (1960) enfatiza que a correspondência de valores buscados pelas organizações devem ser congruentes com valores sociais mais amplos para que a organização possa receber legitimação e, portanto, ter uma reivindicação reconhecida sobre os recursos sociais. Ainda segundo o autor, a legitimidade tem sido interpretada como pertencente a avaliações sociais de objetivos organizacionais.

A interação entre o espaço comum e o não comum promove o desenvolvimento da capacidade cognitiva e a ação é considerada legitimada apenas quando começa a ser feita de forma praticamente automática, sem reflexão (QUINELLO, 2007).

2.4.2.5.4.2 Isomorfismo

A organização é estruturada por algum fenômeno em seu meio ambiente e tende a se tornar isomórfica a este meio ambiente, em função de organizações formais se misturarem com seu meio ambiente através de trocas e interdependências técnicas (MEYER; BROWN, 1991).

O processo que melhor captura a homogeneização é chamado de isomorfismo. Isomorfismo é um processo restritivo que força uma unidade em uma população a parecer com outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

O isomorfismo nas instituições tem as seguintes consequências para as organizações: (1) incorpora elementos que são legitimados externamente, mais do que em termos de eficiência; (2) emprega critérios externos de avaliação para definir o valor de elementos estruturais e (3) a dependência de instituições externas reduz a turbulência e mantém a estabilidade. Assim, o isomorfismo promove o sucesso e a sobrevivência das organizações (MEYER; BROWN, 1991).

Há três mecanismos de isomorfismo institucional, quais sejam: (1) coercitivo; (2) mimético e (3) normativo.

(a) Mecanismo Coercitivo

O isomorfismo coercitivo resulta tanto das pressões formais quanto informais exercidas nas organizações por outras organizações das quais as primeiras são dependentes e por expectativas culturais na sociedade na qual as organizações atuam. Estas pressões podem ser sentidas como força ou persuasão e podem ser impostas por órgãos reguladores ou governamentais (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

A existência de um ambiente legal, conforme DiMaggio e Powell (1991), afeta muitos aspectos do comportamento e estrutura organizacionais. Um exemplo dado pelos autores é o de que contratos legais exercem profundo impacto na organização, requerendo controles organizacionais necessários ao cumprimento das obrigações legais.

Os autores apontam ainda para o fato de que as subsidiárias são compelidas a adotar práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com as políticas da controladora e a homogeneização de modelos organizacionais é apoiada através da autoridade direta dos relacionamentos.

(b) Mecanismo Mimético

A incompreensão de tecnologias, a ambiguidade de objetivos e a incerteza simbólica criada pelo meio ambiente pode fazer com que a organização se modele de acordo com outras organizações. Modelos podem ser difundidos de forma não intencional, indiretamente, através da transferência ou demissão de empregados ou, explicitamente, através de organizações como empresas de consultoria e associações. As organizações também podem adotar certos modelos ou inovações para aprimorar sua legitimidade e demonstrar seu esforço em tentar melhorar as condições de trabalho. A homogeneidade reside no fato de que, apesar da busca por diversidade há relativamente poucas variações a serem selecionadas. Além disso, a homogeneidade é creditada a processos miméticos, ao invés de qualquer evidencia concreta de que a adoção de novos modelos melhore a eficiência (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

O mecanismo mimético consiste na imitação de padrões e processos de outras organizações, em função da incerteza (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Assim, a premissa, segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 234) é a de que “os artefatos contábeis são adotados em uma organização simplesmente porque outras adotam.”

(c) Mecanismo Normativo

Diz respeito a profissionalização, que traz dois importantes formas de isomorfismo: uma está baseada na educação formal e na legitimação, produzida, cognitivamente por especialistas das universidades e a outra consiste no crescimento e elaboração de redes profissionais que se espalham nas organizações e através das quais novos modelos são difundidos rapidamente. Na medida em que os profissionais (gerentes, por exemplo) são selecionados das mesmas universidades e possuem um conjunto de atributos semelhantes, eles tendem a ver os problemas de forma similar, vêem as mesmas políticas, procedimentos e estruturas como sancionadas normativamente e legitimadas, e abordam as decisões também da mesma forma (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

Ser “accountable” em uma atividade implica tanto explicar as razões para tal atividade quanto fornecer a base normativa na qual tal atividade pode ser justificada. Componentes normativos de interação sempre se centram em relações entre direitos e obrigações esperadas dos participantes nos diversos contextos de interação. Condutas formais expressam uma certa simetria entre direitos e obrigações, onde um termina sendo a justificativa do outro (GIDDENS,1984).

Dois pontos são importantes de serem ressaltados. Um diz respeito ao grau no qual obrigações normativas são internalizadas pelos membros da sociedade (GIDDENS,1984) e o outro diz respeito à troca de informações entre profissionais, que ajuda a reconhecer uma hierarquia, que, por sua vez, ajuda a fluir a informação e a movimentação de pessoas ao longo da organização (DIMAGGIO; POWELL,1991).

As organizações são recompensadas pela similaridade com outras organizações do mesmo campo. Esta similaridade torna mais fácil para as organizações transacionarem com outras organizações, atraírem pessoas para seguir carreira na empresa, serem reconhecidas como legítimas e com boa reputação e serem elegíveis para contratos e concessões públicas e privadas (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

3 METODOLOGIA

Esta tese adota uma abordagem interpretativa, com raízes em Max Weber e aperfeiçoada por Mead, Goffman e outros (CROTTY, 1998), para estudar como o controle gerencial é utilizado para gerenciar a terceirização de atividades em uma empresa brasileira distribuidora de energia elétrica. Como consequência da abordagem adotada, uma pesquisa qualitativa será conduzida baseada em um único estudo de caso.

Assim, este capítulo é dividido em duas partes: (1) na primeira parte são apresentadas as abordagens mais utilizadas na pesquisa em contabilidade gerencial, analisando as diferenças entre a abordagem tradicional e as abordagens alternativas e (2) na segunda parte são discutidas a metodologia de pesquisa e os métodos usados na coleta e análise dos dados.

3.1 Principais abordagens da pesquisa em contabilidade gerencial

Um dos principais problemas que enfrenta o pesquisador na área de Contabilidade Gerencial é definir qual a abordagem teórica mais adequada à sua pesquisa. Os pesquisadores de contabilidade gerencial usam tanto teorias tradicionais quanto emergentes para estudar a contabilidade nas organizações. Tais teorias oferecem diferentes visões sobre o fenômeno organizacional e sofrem também de diferentes falhas. Apesar disso, tais abordagens levam a um aumento de conhecimento e à compreensão sobre o fenômeno a ser estudado (HOQUE, 2006).

A habilidade em conduzir uma pesquisa de forma adequada depende da familiaridade com tradições filosóficas e do fato de o pesquisador pensar através de suas próprias suposições filosóficas sobre o caminho no qual você vê o mundo. As suposições filosóficas do pesquisador podem estar situadas em um dos quatro paradigmas: (1) funcionalista; (2) interpretativo; (3) humanista radical; e (4) humanista estruturalista. A primeira abordagem está associada ao objetivismo e a teoria de sistemas sociais. A segunda abordagem assume que o mundo social é socialmente construído. E a terceira e quarta abordagens objetivam

explicar o mundo social e econômico através do foco nos relacionamentos sociais em que as sociedades se baseiam, tais como o poder e o relacionamento de classes (MOLL *et al.*, 2006).

Ryan *et al.* (2002) relaciona estes quatro paradigmas a três categorias de pesquisa da contabilidade: (1) *mainstream*; (2) interpretativa e (3) crítica. A pesquisa *mainstream*, que é quantitativa em natureza estaria mais relacionada à abordagem funcionalista, já que se preocupa com a visão objetiva do mundo, generalizando relações de causa e efeito. A categoria interpretativa corresponderia ao paradigma interpretativo, que rejeita o ponto de vista objetivo sobre o papel da natureza humana. E a pesquisa crítica está relacionada tanto ao paradigma radical estruturalista como ao radical humanista, oferecendo uma base tanto para a crítica social quanto para promover uma mudança radical.

A categoria de pesquisa empregada nesta tese foi a interpretativa que, em contabilidade gerencial, corresponde à crença de que práticas sociais, incluindo a contabilidade gerencial, não são um fenômeno natural. Estudos com abordagem interpretativa acreditam que as práticas contábeis são socialmente construídas e podem ser modificadas por atores sociais. Assim, tais estudos têm o objetivo de interpretar e compreender a contabilidade gerencial como uma prática social (KAKKURI-KNUUTILA *et al.*, 2007). O paradigma interpretativo foca em como os atores usam os números contábeis, não como uma representação objetiva da realidade, mas como uma arte interpretativa ou subjetiva. Ou seja, explora como a contabilidade interage com seu ambiente e é desenhada para fornecer um melhor entendimento de como pode ser usada para dar sentido a situações e a práticas do dia a dia (MOLL *et al.*, 2006).

Nesta tese, utilizou-se ainda a Teoria Institucional, classificada por Baxter e Chua (2003), como pertencente à abordagem interpretativa. Tal teoria, segundo Burns e Scapens (2006), tem como ponto de partida o reconhecimento de que as práticas de contabilidade gerenciais podem tanto formar quanto serem formadas por instituições que governam a atividade organizacional. A pesquisa alternativa em contabilidade gerencial, como afirmam Baxter e Chua (2003), tem sido influenciada sobretudo pelo institucionalismo da teoria organizacional e pela sociologia, onde há um movimento explícito para explicações das instituições em termos cognitivos e culturais, focando no significado e cumprimento de várias regras que estruturam o comportamento nas organizações e na sociedade. Esta teoria foi explanada com maiores detalhes no item 2.4 desta tese.

A seguir, no item 3.2 deste capítulo, são apresentadas as posições metodológicas desse estudo e as razões para as escolhas metodológicas feitas, tanto com relação às abordagens adotadas quanto aos métodos empregados nesta tese.

3.2 Metodologia e métodos de pesquisa

A metodologia é usada para se referir à teoria que indicará como a pesquisa deve ser tratada, enquanto o método se relaciona às ferramentas ou técnicas usadas para coletar e analisar dados (MOLL *et al.*, 2006).

Este estudo é baseado na abordagem interpretativa, descrita no item 3.1 dessa tese, muito embora esta tese possua uma estrutura funcionalista, tentou-se caminhar aqui para o interpretativismo. Esta decisão levou em conta as questões de pesquisa, a crença da pesquisadora com relação à natureza das ciências sociais e o objetivo do estudo, que consiste em entender como o controle gerencial é utilizado no relacionamento entre empresas.

Ao adotar a abordagem interpretativa, esta tese assume que o mundo social é construído e, portanto, a contabilidade gerencial não é um fenômeno natural e pode ser modificado pelas ações dos indivíduos, o que aumenta a possibilidade de comunicação e influência mútua. Dentre as teorias alternativas que estão relacionadas à abordagem interpretativa, esta tese se baseia na Teoria Institucional, na medida em que busca entender e explicar a dinâmica e o papel de práticas de controle gerencial no contexto social e organizacional, tentando identificar regras e significados, tanto implícitos quanto explícitos, que estruturam o comportamento nas organizações e na sociedade. Conforme afirma Burns e Scapens (2000), o controle gerencial é percebido como um conjunto de regras e rotinas que, juntamente com outras regras e rotinas, permitem a produção e reprodução da vida organizacional.

No que tange o estudo do relacionamento entre empresas, a pesquisa utilizando a Teoria Institucional enfatiza a complexidade do contexto institucional nestes relacionamentos. As instituições são os padrões sociais recorrentes e as suposições dadas como certas que fornecem significado às ações e pensamentos das partes de um relacionamento entre empresas

(SCAPENS; VAROUTSA, 2010). Assim, esta tese busca aplicar a Teoria Institucional não apenas ao estudo do controle gerencial, como também do relacionamento entre empresas e a escolha desta teoria reside no fato de que, como apontam Scapens e Varoutsas (2010), embora muitos estudos usem a Teoria Institucional para explorar o relacionamento entre empresas, existem poucos estudos, usando esta teoria, que focam na contabilidade para gerenciamento entre o relacionamento entre empresas.

Esta tese, por se definir como uma abordagem interpretativista, não busca por leis universais, nem generalizações, não produzindo teorias que são procuradas por pesquisadores positivistas. Isto nos leva à metodologia adotada nesta tese que é a pesquisa qualitativa, baseada no entendimento de que a realidade é construída e não está simplesmente disponível para ser descoberta. Segundo Moll *et al.* (2006), enquanto a pesquisa quantitativa deve ser empregada se o objetivo principal da investigação é identificar variâncias e fazer inferências sobre populações amplas baseadas em amostras, a pesquisa qualitativa deve ser adotada se o estudo está preocupado em obter descrições e explicações ricas dos atores organizacionais sobre suas percepções acerca de como e por que determinadas práticas contábeis existem.

A pesquisa qualitativa, segundo Vaivio (2007), é importante por três razões chaves: (a) nos leva além de uma visão estreita e funcionalista, a que o autor chama de “visão de livro texto”; (b) nos protege contra o imperialismo científico que reduz a contabilidade gerencial a uma mera questão de escolha econômica, visão que o autor denomina de “visão econômica”; e (c) verifica criticamente as prescrições normativas para a melhoria da contabilidade gerencial, o que o autor dá o nome de “visão de consultor.”

A pesquisa qualitativa pode fazer substanciais contribuições ao estudo sobre como sistemas de contabilidade e controle interagem com o meio ambiente. A natureza multifacetada de muitas práticas contábeis pode apenas ser analisada quando métodos qualitativos são adotados. Os papéis da contabilidade em dissoluções, reconstruções e operações de novas formas organizacionais, tais como *networks* e alianças entre empresas, por exemplo, podem ser descritas e compreendidas apenas se for usada uma abordagem qualitativa (MOLL *et al.*, 2006).

Esta tese trata de relacionamento entre empresas, mais especificamente de terceirização, e busca investigar como o controle gerencial pode ser modelado tanto por fatores internos, tais

como a estratégia da empresa, o perfil dos gestores e demandas específicas da tecnologia, como externos, tais como o desenvolvimento da tecnologia, do mercado e das relações com órgãos reguladores, com a finalidade de melhorar a interação entre a empresa de distribuição de energia elétrica estudada e outras empresas contratadas (ou seja, a interação com o meio ambiente). Pelo exposto, depreende-se que a abordagem de pesquisa mais apropriada é a interpretativa, com a metodologia qualitativa.

Evidências qualitativas podem ser coletadas de diversas formas. O termo “pesquisa de campo” é usado genericamente para denominar qualquer método que possa ser usado para coletar evidências qualitativas (FERREIRA; MERCHANT, 1992 *apud* MOLL *et al.*, 2006). Existem três tipos de pesquisa de campo comuns ao estudo da prática contábil, conforme Moll *et. al.* (2006), quais sejam: (a) estudo de caso; (b) estudos de campo e (c) experimentos.

Estudos de caso envolvem uma profunda investigação do fenômeno a ser estudado. Assim, os pesquisadores desenvolvem casos usando evidência da prática e, portanto, não fazem uso de quantificação ou testes de predições ou de hipóteses (ADAMS *et al.*, 2006). Conforme Yin (2010), o pesquisador em um estudo de caso constrói interpretações alternativas até estar convencido de que a representação é fiel à realidade, o que contrasta com a abordagem dedutiva-hipotética, que requer a especificação de certas variáveis e o estabelecimento de certas hipóteses antes do início da coleta de dados.

Estudos de caso, como aponta Yin (2010), são úteis quando questões do tipo como e por que são propostas, quando o pesquisador tem pouco controle sobre eventos e quando o foco é no fenômeno contemporâneo dentro de algum contexto da vida real.

A unidade de análise do estudo de caso é um indivíduo, grupo, departamento ou organização e normalmente o estudo de caso está limitado a um estágio específico da vida organizacional ou a um incidente. O propósito do estudo de caso é identificar e explicar informações relevantes sobre cada caso de interesse e é mais útil quando um tópico permanece inexplorado ou para fornecer evidências preliminares para questionários (PATTON, 1990 *apud* MOLL *et al.*, 2006).

O segundo tipo de pesquisa de campo – o estudo de campo – é similar ao estudo de caso, mas envolve estudos profundos de duas ou mais organizações, o que acarreta coleta de dados

menos intensiva que um estudo de caso único. Uma das versões desse tipo de estudo é o método de caso comparativo (MOLL *et al.*, 2006). Este método é útil para o refinamento de uma teoria, quando existe extensão significativa de teoria, bem como dúvidas ou discordância tanto sobre a natureza dos construtos na qual a teoria é construída, como sobre as relações entre os construtos ou ainda sobre sua interpretação empírica (LILIS; MUNDY, 2005 *apud* MOLL *et al.*, 2006).

Por fim, os experimentos são diferentes dos outros métodos de pesquisa porque requerem que o pesquisador observe a variação do comportamento de variáveis sob condições controladas, em outras palavras, consiste na manipulação das variáveis de estudo a fim de identificar relações de causalidade (SPRINKLE; WILLIAMSON, 2007). Nesse tipo de pesquisa é muito comum o uso de cenários, simulações e situações hipotéticas.

3.2.1 A escolha do uso do estudo de caso nesta tese

Diante do exposto no item anterior, pode-se notar que o estudo de caso é o mais apropriado a esta pesquisa, uma vez que não serão utilizadas outras empresas para fins comparativos – como no estudo de campo – nem tão pouco, serão analisadas variáveis sob condições controladas. Ao invés disso, será realizado um único estudo de caso, onde serão testadas teorias e observados os comportamentos dos diversos agentes e sua interação com o meio ambiente.

A escolha está ligada à crença de que o método escolhido – o estudo de caso – seja eficiente no estudo da contabilidade gerencial em diversos aspectos, tais como: no uso de múltiplos tipos de evidência (documentos, entrevistas, observação, questionários etc.), na descrição detalhada do gerenciamento e processo de controle da contabilidade e de como este processo afeta os participantes na prática, na análise dos pontos fortes e fracos do processo pelas pessoas entrevistadas, na avaliação da situação estudada em seu contexto sócio-econômico, na descoberta de como as experiências, palavras, sentimentos, atitudes e julgamento de valor dos participantes na organização estão implicados nas questões de pesquisa e, por fim, na busca das diferenças individuais ou variações nas percepções sobre a prática real (ADAMS *et al.*, 2006).

Yin (2010) categoriza quatro tipos de estudo de caso: (a) o exploratório, onde o fenômeno estudado não tem resultados claros ou singulares, não sendo, portanto, apto a fornecer respostas conclusivas sobre o fenômeno, mas guia o pesquisador no desenvolvimento de ideias para pesquisas futuras; (b) o descritivo, que descreve um evento em seu contexto real de vida; (c) o ilustrativo, que demonstra um determinado fenômeno de modo descritivo, ou ainda, é aquele que, conforme Scapens (2004), busca por práticas contábeis inovadoras; e (d) o explanatório, que não apenas descreve o fenômeno, mas também explica porque e como o fenômeno estudado está ocorrendo. Scapens (2004) cita ainda uma quinta categoria de estudo de caso: a experimental, que é usada para investigar as dificuldades e crenças sobre a implementação de novas técnicas contábeis.

Pelo conceituado acima, pode-se afirmar que o estudo de caso a ser utilizado nesta tese será do tipo explanatório, na medida em que usa as teorias existentes no intuito de compreender e explicar as razões para as práticas contábeis observadas.

Além das categorias de estudos de caso explanadas anteriormente, há uma metodologia denominada “pesquisa intervencionista” (*interventionist research*), que, conforme Jonsson e Lukka (2007), deve ser vista como uma forma de estudo de caso. Nos estudos intervencionistas o pesquisador é um ator ativo em tempo real no fluxo de vida no campo e adota a perspectiva *emic* ao invés da perspectiva *etic*. Enquanto a primeira perspectiva estuda o comportamento humano de dentro do sistema, a segunda estuda tal comportamento de fora. Na pesquisa intervencionista o pesquisador deve ser tido como um “interno” no sentido de que precisa ser visto como competente e como membro confiável do mundo onde está realizando sua pesquisa de campo, com o objetivo não apenas de compreender o significado e ações dos atores no campo, mas também de torná-lo apto a comunicar e agir em conjunto com eles (JONSSON, LUKKA, 2007).

Quadro 8 - Diferenças e Semelhanças entre as Pesquisas Intervencionistas e Não Intervencionistas.

Intervencionista	Não Intervencionista
Adota uma perspectiva <i>emic</i> .	Adota uma perspectiva <i>etic</i> .
Deve ser significativa para a pesquisa teórica empírica.	Deve possuir méritos claros e bem documentados.
Também busca o entendimento e explicação de questões contábeis, no entanto o pesquisador intervencionista está diretamente ligado a algo que está acontecendo no caso e não tenta evitar ter um efeito no que está acontecendo.	Foca na formulação, entendimento e explicação de questões contábeis em um nível conceitual.
O pesquisador conduz sua pesquisa empírica predominantemente <i>in vivo</i> .	O estudo de caso é tipicamente do tipo <i>ex post facto</i> , ou seja, o pesquisador examina o que, como e porque algo ocorreu no caso no passado.
Pode conduzir entrevistas e analisar arquivos, mas a observação domina a coleta de material empírico para a pesquisa.	Tende a coletar dados primeiramente de entrevistas, apoiados por análise de arquivos históricos e o papel da observação tende a ser pequeno.
Também é importante para o pesquisador ganhar um bom entendimento sobre o que está ocorrendo no caso organizacional, mas isto é apenas um ponto de partida para novas investigações.	É importante para o pesquisador ganhar um bom entendimento sobre o que está ocorrendo no caso organizacional.
A teoria além de baseada em dados, está também “ <i>grounded in action</i> ”, ou seja, baseada em ação.	A teoria está “ <i>grounded in the data</i> ”, ou seja, baseada nos dados.
O pesquisador deve ter clara orientação para resolver problemas práticos e é tratado como “um de nós” na organização.	O pesquisador não deve interferir na resolução de problemas e é tido apenas como um observador imparcial.
Variáveis explanatórias não são controláveis e o estudo é praticamente impossível de ser replicado por outro pesquisador, ou mesmo pelo próprio pesquisador.	Idem à pesquisa intervencionista.
O pesquisador obtém se aprofunda no campo organizacional, em função de seu envolvimento direto na vida diária da organização estudada.	O pesquisador apenas observa, sem se envolver na vida diária da organização estudada.

Como a pesquisa intervencionista é um tipo de estudo de caso, algumas das mesmas críticas se aplicam. No entanto, o duplo desafio de combinar ação e pesquisa potencialmente leva a dificuldades no controle do projeto de pesquisa. É óbvio que existem problemas com a

pesquisa na qual o próprio pesquisador possui um papel tão proeminente (JONSSON; LUKKA, 2007).

Nesta tese buscou-se, inicialmente, realizar não apenas um estudo de caso, como também uma pesquisa do tipo intervencionista, em função das contribuições que se acredita que este tipo de pesquisa possa trazer ao estudo da contabilidade. Como tratado no item 4.1, a empresa escolhida tem passado nos últimos anos por profundas mudanças na forma de contratar empresas fornecedoras e prestadoras de serviços e de gerenciar o seu relacionamento com outras empresas e, durante as primeiras entrevistas realizadas durante o processo de escolha e comprometimento da empresa em fazer parte dessa pesquisa, foi solicitado à pesquisadora, como descrito no capítulo 3, não apenas observar, como sugerir e auxiliar na melhoria do gerenciamento do relacionamento entre empresas ante este processo de mudanças.

No entanto, embora os primeiros contatos com a empresa pesquisada tenha deixado claro o intuito de ambas as partes (empresa pesquisada e pesquisadora) de realizar uma pesquisa intervencionista, tal intuito foi frustrado, não tendo havido por parte da Eletriklight abertura suficiente para que a pesquisadora pudesse efetuar modificações na forma como os relacionamentos com empresas terceirizadas são gerenciados e avaliados.

3.2.2 Métodos de coleta de dados

Pesquisas qualitativas se baseiam em múltiplos métodos de pesquisa, tais como entrevistas, documentos e observações que possam fornecer respostas às questões de pesquisa. A escolha dos métodos de pesquisa é determinada pela questão de pesquisa e pelos objetivos do estudo. Enquanto entrevistas podem dar uma indicação de como as pessoas “vêm as coisas”, elas tendem a dar pouca importância a “como as pessoas fazem as coisas”, o que requer o uso de formas alternativas de coleta de dados, tais como a observação (MOLL *et al.*, 2006).

Em função do exposto, esta tese utilizou como fonte de pesquisa publicações nacionais e internacionais e empregou os três tipos de coleta de dados supracitados: documentos da empresa pesquisada, entrevistas e observações. A pesquisadora passou o período de um ano e quatro meses coletando dados e realizando entrevistas em campo.

Quanto à coleta de dados, foi realizada a análise de diversos documentos, que compreenderam o período de 2000 (após a privatização da Eletriklight) até o 2011, tendo os principais sido citados no Quadro 9.

Quadro 9 - Lista dos Principais Documentos Analisados Durante a Pesquisa

DOCUMENTOS ANALISADOS DURANTE A PESQUISA
Contratos com fornecedores e prestadores de serviços.
Planilhas de avaliação de desempenho financeiro dos fornecedores.
Normas e Relatórios do Sistema CAD Terceiros.
Normas e Relatórios do Sistema GIFs.
Normas e Relatórios do Sistema SAP.
Normas e Relatórios do Sistema SGN.
Manual de Operações da Eletriklight.
Normas de Qualidade e <i>Check-list</i> de itens de qualidade verificados durante visita técnica.
Normas de Fiscalização e <i>Chek-list</i> de itens fiscais e trabalhistas verificados durante visitas técnicas.
Relatórios Gerenciais.
Normas diversas: de Controle de Ativos; de Fluxo de Caixa; de Atividades financeiras; de contabilidade; de Controle Gerencial; de mensuração de desempenho; de controle do Orçamento; de previsão econômica e financeira, dentre outras.
Mapa das Operações da Eletriklight
Diversos relatórios referentes às atividades das áreas operacionais.
Código de Ética da Eletriklight.

No que tange às entrevistas, foram realizadas entrevistas semiestruturadas e pessoais e, ao todo, foram realizadas 28 (vinte e oito) entrevistas, sendo 26 (vinte e seis) entrevistas realizadas com os funcionários de diferentes áreas e níveis hierárquicos da Eletriklight e 2 (duas) entrevistas realizadas com os diretores de empresas que prestam serviços a Eletriklight, conforme Apêndice 1, além de diversas conversas informais que não foram catalogadas.

Para o estabelecimento das teorias e metodologias a serem empregadas nesta pesquisa foram cruciais o contato inicial e a realização de rodadas de entrevistas preliminares. Além disso, tais entrevistas tornaram possível identificar que, de fato, a empresa possuía as características necessárias ao objeto de estudo, bem como estabelecer um cronograma e um compromisso formal de realização da pesquisa na empresa.

As primeiras entrevistas realizadas na empresa não foram gravadas, tendo em vista que visavam estabelecer um contato inicial com membros da empresa e conhecer genericamente os aspectos da empresa que diziam respeito a esta tese. Assim, os entrevistados foram incentivados a falarem livremente e anotações foram feitas pela pesquisadora, no intuito de captar as palavras e informações mais relevantes fornecidas pelos entrevistados. Não obstante, após estes contatos iniciais, a pesquisadora obteve autorização para gravar todas as demais entrevistas realizadas e os entrevistados se mostraram bastante receptivos à pesquisa e solícitos quanto ao fornecimento de explicações e documentos.

Também é importante ressaltar que imediatamente após as entrevistas a pesquisadora anotava as observações realizadas no decorrer da entrevista acerca de: (1) quem estava presente na entrevista; (2) quando e onde a entrevista foi feita; (3) questões relevantes que resultaram da entrevista e (4) reflexões sobre a forma como a entrevista foi conduzida, seu significado e importância.

Inicialmente foi feita uma investigação sobre se a empresa possuía relacionamentos com outras empresas, sobre a natureza destes relacionamentos, como estes relacionamentos eram gerenciados e se a contabilidade era utilizada neste gerenciamento.

Todas as entrevistas seguiram um roteiro elaborado pela pesquisadora com o intuito de identificar questões relevantes ao objeto desta tese. Algumas questões foram estabelecidas de forma aberta e outras mais direcionadas, baseadas na literatura estudada. No conjunto, as questões foram estruturadas a partir de questões já consideradas em trabalhos anteriores ou, a partir de referencial, mas elaboradas considerando a experiência e sensibilidade da pesquisadora.

Foram elaborados, basicamente, quatro roteiros de pesquisa, quais sejam: (1) Roteiro com perguntas para estabelecer o contato inicial e a possibilidade de pesquisar a empresa; (2) Roteiro com perguntas direcionadas às áreas operacionais, no intuito de identificar quais operações eram terceirizadas, o funcionamento destas áreas e o relacionamento destas áreas com o DGC; (3) Roteiro com perguntas destinadas ao DGC, no intuito de identificar quais as atividades, sistemas e ferramentas de controle gerencial utilizadas por este departamento no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas; (4) Roteiro com perguntas voltadas aos níveis hierárquicos mais altos da Eletriklight, tais como superintendentes e

diretores, no intuito de entender de que forma a terceirização está relacionada a decisões estratégicas da empresa e (5) Roteiro com perguntas direcionadas a diretores de empresas que fornecem produtos e serviços para Eletriklight, no intuito de entender as demandas e questões apresentadas pelos fornecedores, bem como o relacionamento e a forma de atuação destes com relação a Eletriklight. Tais roteiros, constantes do apêndice 2, não são fixos, foram elaborados apenas como um ponto de partida para as entrevistas, mas ao longo delas, as perguntas eram feitas fora da ordem estipulada e, muitas vezes, surgiam questões novas, com base no que estava sendo exposto pelo entrevistado. Vale salientar ainda que tais roteiros não foram elaborados com base em referências bibliográficas, mas foram objeto de indagações e discussões de idéias com o orientador a partir das primeiras visitas de campo realizadas.

Durante as primeiras entrevistas foi solicitado à pesquisadora não apenas observar, como sugerir e auxiliar na melhoria do gerenciamento do relacionamento entre empresas, tendo em vista que as modificações que a empresa vem realizando no relacionamento com empresas contratadas são recentes. Também foi verificado um desejo da empresa em melhorar estes relacionamentos, bem como a existência de muitas dúvidas da Eletriklight acerca de como gerenciar estes relacionamentos e como obter informações contábeis e de custos de empresas contratadas.

É interessante ressaltar que quem fez o contato inicial e agendou a reunião com o Gestor do DGC foi o Gestor do Departamento de Contabilidade e Planejamento Tributário, que é o contato inicial da pesquisadora com a empresa e o responsável por tornar possível o acesso às informações e a outros membros da empresa.

No entanto, ainda durante as primeiras entrevistas, percebeu-se que a dificuldade na obtenção de informações foi o fato de que muitas das informações eram confidenciais, portanto, era necessária a autorização de um chefe para o fornecimento de tais informações. Por exemplo, apenas a partir da autorização de um chefe a pesquisadora poderia obter os contratos e os indicadores de desempenho utilizados de modo a fazer uma análise mais profunda desses itens. Assim, verificou-se a necessidade de se elaborar e assinar um documento formal para a autorização da realização da pesquisa na empresa, ou seja, de um protocolo ético.

O protocolo ético criado, constante do apêndice 3, traz questões referentes ao tema e objetivos da pesquisa, às técnicas de pesquisa utilizadas no decorrer do estudo de caso, ao tempo de

permanência do pesquisador na empresa, à duração da pesquisa e cronograma de atividades a ser cumprido, aos benefícios que a empresa deve esperar obter da pesquisa, bem como trata de questões éticas no intuito de garantir a confidencialidade das informações obtidas pelo pesquisador.

Tal protocolo atendeu ao requisito básico de um estudo de caso que, segundo Martins (2008), começa com a permissão para realizá-lo e um plano incipiente, carta de intenções, que irá se delinear mais nitidamente à medida que o estudo for se desenvolvendo. São colocadas nesta carta reflexões e ações para a definição do escopo do objeto de estudo, bem como são enunciadas algumas questões orientadoras e pontos críticos que serão mais bem explicitados no decorrer da pesquisa.

O protocolo ético foi assinado pelo gestor área de contabilidade e houve uma conversa informal com o gestor da área de gestão de contratos com o intuito de discutir todos os itens do protocolo ético, em especial o cronograma de pesquisa e a forma como se dará a pesquisa, o acesso a funcionários, sistemas internos e informações da empresa.

Com base em tudo que foi explicitado no decorrer deste capítulo sobre metodologia, é possível fazer um breve resumo sobre a metodologia de pesquisa definida para esta tese, utilizando o Quadro 10, que consiste em uma adaptação de Silverman (1993) *apud* Ahrens e Chapman (2007).

Quadro 10 - Resumo dos Itens Metodológicos Empregados nesta Tese

Conceito	Significado	Relevância	O que Será Empregado nesta Tese
Teoria	Um conjunto de conceitos explanatórios.	Útil para direcionar a questão de pesquisa.	Teoria Institucional.
Domínio	Um espaço no qual os dados são coletados.	Útil para direcionar a questão de pesquisa.	Estudo de Campo (Estudo de caso único em empresa do setor elétrico).
Metodologia	Uma abordagem genérica para o estudo de tópicos de pesquisa.	Útil para direcionar a questão de pesquisa.	Pesquisa Qualitativa a partir de abordagem interpretativista, considerando um estudo de caso não intervencionista e o uso da Análise do Discurso.
Hipóteses	Proposições testáveis.	Útil para validar a pesquisa.	Não se aplica em estudos baseados na abordagem interpretativa.
Métodos	Técnicas específicas de pesquisa.	Deve ser adequada à teoria, às hipóteses, às metodologias e domínios adotados.	Entrevistas, Observações participativas e não participativas e análise de documentos.

FONTE: Adaptação de Silverman (1993) *apud* Ahrens e Scapens, 2007.

É evidente que o Quadro 10 não cobre todos os itens relativos à metodologia de pesquisa. No próximo item desta tese serão tratadas questões como a análise dos dados e a validação e confiabilidade dos dados obtidos.

3.2.3 Análise e validação dos dados obtidos

A análise de dados tem sido considerada como o mais difícil e desafiadora etapa ao conduzir um estudo de caso (YIN, 2010). O processo de coleta e análise de dados nesta pesquisa estiveram sempre interligados, na medida em que a análise dos dados era sempre seguida à coleta dos mesmos e que os conceitos e a interpretação dos dados eram sempre discutidos imediatamente após as visitas e entrevistas realizadas em campo.

Após cada entrevista e visita feita em campo foi elaborado um resumo com as principais características do entrevistado, com os dados obtidos na entrevista, com as sugestões dadas pelos entrevistados de novos contatos ou áreas a visitar e com as lacunas que demandam

novos esclarecimentos e necessidade de novas informações. Além disso, todas as entrevistas foram transcritas e, durante a própria transcrição, foram feitas reflexões e observações acerca dos dados obtidos. As entrevistas foram planejadas e agendadas à medida que as informações foram trazendo os conhecimentos necessários. À medida que as respostas proporcionaram convergência e, ao mesmo tempo, abrangência para a sua necessidade, ficou evidente que já eram suficientes (CARTER, 2008).

Na análise de dados foram observadas as similaridades e as dissimilaridades de opiniões e informações fornecidas pelos diferentes entrevistados. Além disso, um ponto importante da pesquisa interpretativa diz respeito à capacidade do pesquisador procurar por diferentes perspectivas que, conforme Yin (2010, p. 219) “podem ser encontradas nas visões culturais alternativas, nas diferentes teorias, nas variações entre as partes interessadas ou nos tomadores de decisão que são parte do estudo de caso, ou em alguns contrastes similares.”

Embora haja softwares, como por exemplo, o ATLAS TI, que possam auxiliar nas análises de pesquisas qualitativas, não foi utilizado nenhum software nem no armazenamento, nem na análise de dados. Isto ocorreu porque se julgou que a utilização de softwares seria mais útil em pesquisas qualitativas que demandassem procedimentos como localização e contagem de palavras, identificação de expressões e vícios de linguagem, análise de símbolos, dentre outras.

No entanto, na pesquisa aqui realizada, a análise de dados demandou interpretação da pesquisadora e discussão, junto aos demais atores do campo, das similaridades e inconsistências encontradas. Isto porque a análise de dados na pesquisa qualitativa, como mostra Ahrens e Chapman (2007), consiste em um processo criativo, desordenado e interativo. Portanto, nesta pesquisa a análise de dados foi realizada através de um trabalho subjetivo que não poderia ser executado de forma automatizada com a ajuda de softwares. Além disso, na análise dos dados foi utilizada a Análise do Discurso, discutida na revisão bibliográfica, no item 2.5 desta tese.

Além do cuidado com a análise e interpretação dos dados, a pesquisadora buscou observar também questões como confiabilidade e validade. O conceito de validade está mais relacionado com a interpretação das observações, enquanto o conceito da confiabilidade está mais ligado à coleta de dados. Como afirma Martins (2008, p. 90) “a confiabilidade de uma

pesquisa é a confiança que a mesma inspira”, enquanto a validade, segundo Crescitelli *et al.* (2006) diz respeito à coerência entre os dados levantados e o problema que se busca solucionar.

Pesquisas interpretativas sofrem de crise de validade tendo em vista que há certo consenso entre os pesquisadores de que a pesquisa interpretativa não pode ser validada com métodos tradicionais de validação e ainda não está claro como a pesquisa interpretativa deve ser validada (LUKKA; MODELL, 2010).

Ahrens (2008) aponta como critérios de confiabilidade e validade: (a) a autenticidade a familiaridade com o campo; (b) plausibilidade, ou seja, a apresentação de uma pesquisa real; (c) criticidade em todas as etapas da pesquisa; (d) múltiplas vozes no campo; (e) escrita e vivência no campo. A presente pesquisa atende a todos os critérios apontados por Ahrens (2008), na medida em que a pesquisadora: (a) colheu dados autênticos no campo e se familiarizou com as informações e os atores do campo, (b) apresentou uma pesquisa real, tendo de fato ido a campo, (c) atentou para informações divergentes e depoimentos conflitantes, (d) observou múltiplas vozes e recursos no campo (realizou observações em campo e análise de documentos, bem como entrevistas com diferentes atores do campo) e (e) realizou transcrições das entrevistas analisadas, bem como várias anotações acerca dos dados obtidos e observações feitas em campo.

Durante esta pesquisa foram tomadas diversas medidas no sentido de proporcionar confiabilidade e validade à investigação. No estágio inicial da pesquisa de campo foi elaborado um protocolo de estudo foi elaborado para guiar a coleta de dados (YIN, 2010), como dito no capítulo 3. Um roteiro de entrevista foi elaborado durante o estágio exploratório da pesquisa (SILVERMAN, 2006). Vale ressaltar que nesta pesquisa foram elaborados diferentes roteiros, constantes do Apêndice 2, de acordo com as áreas e o nível hierárquico dos entrevistados. Além disso, os roteiros eram aplicados de forma flexível, com o intuito de manter a entrevista aberta e capturar novas perspectivas ou informações importantes que pudessem surgir durante a entrevista.

Durante o processo de coleta, os dados foram coletados sistematicamente, as entrevistas foram gravadas, sempre que possível, e transcritas cuidadosamente, também foram feitas anotações sistematicamente para melhorar a confiabilidade da pesquisa (SILVERMAN,

2006). Foram observados não apenas as informações gravadas fornecidas nas entrevistas, mas também conversas informais e o comportamento dos membros da organização.

Durante a pesquisa, múltiplos recursos de dados foram utilizados, não apenas com a intenção de alcançar validade, como sugere Yin (2010), mas também para melhor combinar e entender os dados. Como afirma Silverman (2006), o uso de diferentes dados força o pesquisador a considerar de que forma múltiplos e diferentes medidas qualitativas podem ser simultaneamente verdadeiras. A pesquisadora não tratou nenhuma fonte de dado, em particular, como sendo superior e, quando encontrados conflitos entre as fontes de evidência, eram feitas novas investigações para descobrir a causa dos conflitos. Os chefes do Departamento de Contabilidade e do Departamento de Gestão de Contratos eram as principais fontes de confirmação de dados, já que com eles foram realizadas diversas conversas informais.

Uma das críticas com relação à validade de pesquisas interpretavistas consiste no fato de que estudos de caso, especialmente, estudos de um único caso, não permitem a generalização dos resultados e conclusões obtidos. No entanto, na visão de Ryan *et al.* (2002), o estudo de caso é importante exatamente porque as coisas são apresentadas como sendo heterogêneas, relacionais e performativas e a generalização é apenas uma das formas de gerar conhecimento.

Assim, o presente estudo está mais preocupado com os achados empíricos desta pesquisa que poderão adicionar conhecimento ao campo de estudo, não tendo como objetivo a generalização deste conhecimento para uma população mais ampla.

3.3 Análise do Discurso

No presente item é realizada uma breve revisão bibliográfica sobre a análise de discurso, envolvendo desde questões conceituais pertinentes ao discurso, como linguagem, significado e significância até questões referentes à própria definição do que vem a ser a análise de discurso e as implicações do uso desta metodologia adotada em pesquisas qualitativas. É

importante salientar que todas as definições aqui apresentadas buscaram sempre ter em mente os conceitos expostos na Teoria Institucional.

3.3.1 Discurso

Fontanille (2011) aponta que o termo discurso possui vasto número de acepções, podendo ser considerado como um conjunto de frases, como um conjunto de proposições organizadas, como um produto de uma enunciação etc. O discurso, segundo Jorgensen e Phillips (2002), é como se fosse uma instituição, ou então uma estrutura.

Hasselbladh e Kallinikos (2000) sugerem uma distinção analítica entre ideais, discursos e técnicas de controle, tendo em vista que, para estes autores, as instituições são concebidas por ideais que, por sua vez, são desenvolvidos por diferentes definições e ações baseadas na realidade (discursos, por exemplo), e que são apoiados por sistemas de medição para controle das ações executadas. Ainda segundo os autores, as formas de objetificação podem surgir de fontes orais, escritas e formais, em função do estado social em que estas formas se encontram.

Hasselbladh e Kallinikos (2000) apresentam um modelo alternativo ao processo de institucionalização. Segundo o modelo dos autores, as regras de conduta, as ações e os relacionamentos se fundamentam em ideais (por exemplo, metas e intenções sociais), em discursos (sobre os papéis sociais e os princípios de desempenho, por exemplo) e em técnicas de controle (indicadores e sistemas de medição de desempenho, por exemplo), conforme apresentado na Ilustração 3.

Ilustração 3 - Relação entre Discurso, Ideais e Técnicas de Controle.

FONTE: Adaptação do Processo de Institucionalização segundo HASSELBLADH; KALLINIKOS, 2000.

As características do discurso podem tomar a forma de declarações propositais e devem ser interpretados no intuito de incluir modos de expressão – tais como humor, sarcasmo e ironia – que são, geralmente, tratados como desinteressantes na pesquisa sociológica (GIDDENS, 1984).

Certas expressões, que Giddens (1984) chama de subversão da linguagem são difíceis de gravar e de representar em relatórios impressos de pesquisa, mas esta e outras formas discursivas, que dificilmente são encontradas em certos relatórios de pesquisa, podem mostrar tanto sobre modos de lidar com a opressão social quanto comentários e respostas diretas.

Discursos dominantes não são contestados, eles se movem ao longo do tempo de acordo com a lógica de sinais e símbolos. Os discursos não apenas constituem indivíduos, mas parecem determiná-los (FRIEDLAND; ALFORD, 1991).

Os discursos são utilizados pelas organizações como forma socialização de conveniência e de incutização de valores que preservem o *status quo*. São exemplos de discursos nesse sentido

os treinamentos especializados, os materiais técnicos, as reuniões com linguagens específicas e os esquemas com símbolos próprios (QUINELLO, 2007).

A consciência discursiva diz respeito ao que os atores estão aptos a dizer ou transformar em expressão verbal, sobre as condições sociais, incluindo principalmente as condições de suas próprias ações, ou seja, é a consciência que possui uma forma discursiva (GIDDENS, 1984).

3.3.2 Elementos que definem o discurso

Neste item são trazidas importantes definições que permeiam a análise do discurso, tais como significado, significação e linguagem, baseados em conceitos da literatura da Análise do Discurso, bem como em conceitos da própria Teoria Institucional.

3.3.2.1 Linguagem

A linguagem é mais do que um recurso instrumental de troca de informações e de comunicação, consiste em um elemento constitutivo da realidade social e organizacional. Diversos tipos de análise, tais como hermenêutica, crítica, retórica, metafórica, semiótica, dentre outras, partem do mesmo pressuposto: o de que a linguagem é elemento constituinte da realidade social e organizacional, através dos efeitos sobre as ideias, interpretações e ações dos atores envolvidos em todo e qualquer ato linguístico. É importante para o entendimento organizacional, a ênfase na construção social do significado e no papel central da linguagem como um meio simbólico na construção social da realidade (CORNELSEN, 2009).

Nós somos essencialmente seres linguísticos. A linguagem modela as situações nas quais estamos enredados, os eventos que nos sucedem, as práticas que carregamos e os entendimentos que estamos aptos a alcançar (CROTTY, 1998).

A linguagem enquanto discurso não representa apenas um universo de signos que servem como instrumento de comunicação e suporte do pensamento, mas consiste em interação e em um modo de produção social (BRANDÃO, 2004). Todo discurso, de maneira implícita ou explícita defende ideias com as quais busca persuadir o interlocutor (FARIA, 2009)

Na visão institucionalista de Berger e Luckmann (1985), a linguagem empregada na vida cotidiana fornece, de forma contínua, objetivações acerca do mundo, ordem em que estas objetivações ganham sentido e que a vida cotidiana adquire um significado. Tal vida cotidiana pode ser organizada em termos de aproximação e distância espacial e temporal (aqui e agora, presente ou futuro, por exemplo). “A linguagem marca as coordenadas da minha vida na sociedade e enche esta vida de objetos dotados de significação” (BERGER; LUCKMANN, 1985, p. 39).

A linguagem corresponde, segundo Berger e Luckmann (1985, p. 58), a um sistema de sinais, torna “mais real” a subjetividade, além de ser objetiva e capaz de exercer efeitos coercitivos. Outra observação importante, feita pelos autores, sobre a linguagem é de que a mesma “torna presente” pessoas ausentes fisicamente e também indivíduos que viveram em épocas passadas.

A linguagem simbólica, segundo Berger e Luckmann (1985), diz respeito a forma linguística através da qual é feita a transcendência para estas esferas. A linguagem, ainda segundo os autores, constrói campos semânticos de significação circunscritos e classificações para diferenciar os objetos. Nos campos semânticos construídos desta forma, a experiência é objetivada, conservada e acumulada, bem como as rotinas passam a ocupar lugar de destaque no acervo social do conhecimento.

De uma perspectiva institucional, o principal aspecto do isomorfismo nas instituições é a evolução da linguagem organizacional. Os rótulos dos quadros e gráficos organizacionais, bem como o vocabulário usado para delinear os objetivos organizacionais, os procedimentos e as políticas são análogos ao vocabulário utilizado para prestar contas das atividades dos indivíduos (BLUM; McHUGH, 1971).

Vocabulários de estrutura que são isomórficos com regras institucionais fornecem uma prestação de contas prudente, racional e legítima. Organizações descritas em vocabulários legitimados são tidas como determinadas coletivamente e encerradas coletivamente (MEYER; ROWAN, 1991).

São duas as formas de linguagem: a verbal (objetiva, cerebral e lógica) e a não verbal (imaginativa, metafórica e simbólica), sendo a primeira utilizada para a ciência, a razão, a

interpretação e a explicação, enquanto a segunda é de difícil formação, expressada através de gestos, música, cores, formas, cheiros, texturas etc. (AGUIAR, 2004).

Outra classificação da linguagem consiste em fontes escritas, orais e visuais. Fontes escritas, como por exemplo, cartas e *e-mails*, segundo, “forçam um grau de imaginação complexo e podem dizer uma coisa, implicitamente, quando na realidade é outra”. Já as fontes faladas são usualmente expressas em discursos (por exemplo, discursos políticos e religiosos), “nos quais os interlocutores são obrigados a justificar suas proposições contraditórias”. Por fim, as fontes visuais são representadas, por exemplo, por marcas, cujos produtos e logos contêm valores mensagens e significados e “auxiliam as organizações a legitimarem seus produtos e serviços” Quinello (2007, p. 113).

3.3.2.2 Significado

A análise do discurso, assim como todas as abordagens qualitativas, se preocupa com o significado da vida social, no entanto, fornece um questionamento mais profundo sobre o significado. Pesquisas qualitativas tradicionais sempre consideram o mundo social e buscam entender o significado do seu mundo para participantes. Já a Análise do Discurso tenta explorar como as ideias e objetos produzidos socialmente e que fazem parte do mundo são criadas e mantidas ao longo do tempo. “O mundo não pode ser conhecido separadamente do discurso” (PHILLIPS; HARDY, 2002, p. 6).

Segundo Fontanille (2011) O discurso concerne à linguística textual, enunciativa, à retórica ou à pragmática. Em todos os casos, no entanto, corresponde a um conjunto cuja significação não resulta em simples adição ou combinação da significação de suas partes.

3.3.2.3 Significação

A significação corresponde à “produção humana de sinais” (BERGER; LUCKMANN, 1985, p. 55) e é um tipo importante de objetivação. A distinção entre um sinal e outras objetivações, ainda segundo Berger e Luckmann (1985), está no fato de que o sinal pode servir como índice de significados subjetivos. Ainda segundo os autores, a significação linguística permite a manutenção das objetivações da vida cotidiana.

Embora as limitações das abordagens tradicionais da institucionalização tenham sido enfatizadas, elas são apropriadas para lidar com alguns aspectos da institucionalização e da transmissão de alguns tipos de significados. Transmissão é definida como o processo pelo qual os entendimentos culturais são comunicados para uma sucessão de atores (ZUCKER, 1991).

Estruturas de significação são separadas apenas analiticamente das estruturas de dominação e de legitimação e, portanto, devem estar conectadas com estas estruturas. (GIDDENS, 1984)

Os sinais existem apenas como o meio e a saída dos processos comunicativos de interação. Os sinais incluídos na significação não devem ser igualados aos símbolos, pois embora alguns autores tratem estes como equivalentes, Giddens (1984) considera os símbolos interpolados com as regras simbólicas como uma das principais dimensões do grupo de instituições. Isto é sintetizado no Quadro 11.

Quadro 11 - Adaptação do Quadro de Giddens (1984)

Estruturas	Regra Institucional
Significação	Regras simbólicas/ Formas de discurso
Dominação	Instituições políticas/Instituições econômicas
Legitimação	Instituições legais

FONTE: Giddens (1984)

3.3.3 Análise do discurso como metodologia

A análise de um discurso requer que o investigador pergunte, em contextos altamente específicos, como ideias, conceitos e perspectivas particulares surgem e são sustentadas. Corresponde a mais do que simples métodos de descoberta, pois repousa em uma poderosa teoria detalhando e explicando como o mundo social é compreendido (PHILLIPS; HARDY, 2002).

É considerada uma metodologia e não um método de pesquisa e, portanto, é diferente de outros métodos de pesquisa qualitativos como etnografia, análise da conversação e análise narrativa (PHILLIPS; HARDY, 2002). A abordagem da Análise do Discurso possui interesse nos efeitos construtivos da linguagem e possuem um estilo reflexivo e interpretativo de análise (PARKER; BURMAN, 1993).

Como métodos se tornam formalizados, eles correm o risco de se tornarem uma máquina na qual os pesquisadores são reduzidos a técnicos. Por outro lado, o uso da Análise do Discurso traz reflexões acerca da natureza da pesquisa e do papel do pesquisador, cujos benefícios superam as dificuldades de utilizar uma metodologia ainda em desenvolvimento (PHILLIPS; HARDY, 2002).

A Análise do Discurso tem iluminado situações diferentes, como discursos produzidos nas situações de trabalho, discursos midiáticos, discursos pronunciados em situação de aprendizagem, dentre outras abordagens que acarretam novas teorizações. A análise de discurso hora apresenta predileção de natureza sociológica pelo acontecimento e pela atualidade contemporânea dos processos de interação, e hora se relaciona a questões históricas e culturais que iluminam a interrogação presente sobre o sentido (SARFATI, 2010).

A Análise do Discurso considera o poder que discursos incompletos, ambíguos e contraditórios possuem ao produzir uma realidade considerada sólida e real. “O que falamos e o que somos são um e o mesmo... Sem discurso, não existe realidade social e sem compreensão do discurso não podemos entender nossa realidade, nossas experiências e nós mesmos” (PHILLIPS; HARDY, 2002, p. 2).

O discurso, em termos gerais, diz respeito a práticas atuais de fala e escrita (WOODILLA, 1998, p. 31). Assim, a Análise do Discurso reconhece o profundo papel da fala e dos textos na vida diária e tem o potencial de revelar os processos da construção social que constituem a vida social e organizacional (PHILLIPS; HARDY, 2002).

A interação social não pode ser completamente entendida sem a referência a discursos que deram a esta interação significado. O papel da Análise do Discurso é explorar o relacionamento entre discurso e realidade e, para tanto, devem ser considerados os discursos e seus efeitos, bem como o contexto no qual eles surgem. “É a conexão entre o discurso e a realidade social que eles constituem que torna a Análise do Discurso um poderoso método para estudo do fenômeno social” (PHILLIPS; HARDY, 2002, p. 5).

3.3.3.1 Questões metodológicas acerca do uso da Análise do Discurso

Phillips e Hardy (2002) trazem importantes observações acerca de questões de ordem metodológica na análise do discurso, como questões referentes à coleta de dados, a análise de dados e ao uso de outras teorias como pano de fundo da pesquisa qualitativa.

Na coleta de dados, tais autores apontam que as entrevistas não são classificadas como dados naturalmente ocorridos, mas como um discurso investigado pelo pesquisador. E textos produzidos naturalmente no ambiente organizacional possuem primazia com relação a entrevistas. Isto ocorre porque as entrevistas não são parte integrante do discurso que constrói a organização, pois embora as falas dos respondentes nas entrevistas possuam alguma relação com as falas utilizadas na construção da organização é difícil dizer a intensidade desta relação e esta depende do quão aberta foram as entrevistas

Apesar disso, estes autores acreditam que as entrevistas possuem um papel bastante útil na Análise de Discurso, na medida em que são importantes no entendimento do contexto social da organização.

No que tange a análise de dados, tais autores salientam que os métodos padronizados existentes em abordagens quantitativas não são apropriadas à Análise do Discurso. Embora a liberdade existente na Análise do Discurso forneça um espaço amplo para a criatividade, também torna a Análise do Discurso sujeita a críticas concernentes à falta de rigor. No entanto, métodos sistemáticos e mecânicos enfraqueceriam a relevância da análise do discurso, pois é justamente na sensibilidade contextual e interpretativa que residem os benefícios da Análise do Discurso.

Por fim, Phillips e Hardy (2002) afirmam que o uso da Análise do Discurso não impede o emprego simultâneo de outra plataforma teórica no desenvolvimento de uma pesquisa qualitativa. Os autores explicam que não é apenas o objeto de estudo que conecta a Análise do Discurso à literatura existente, mas também as influências teóricas e tradições seguidas pelo pesquisador.

Assim, enquanto alguns estudiosos da Análise de Discurso discordam da ideia de que estudos utilizando Análise de Discurso devem ser conectados a uma plataforma teórica mais ampla,

outros argumentam que estudos nos quais a teoria está desconectada de uma posição teórica sofrem de problemas de relativismo. Além disso, há ainda autores que se utilizam de tradições teóricas específicas para influenciar a questão de pesquisa, tendo em vista que eles utilizam a Análise do Discurso para construir e complementar o desenvolvimento teórico existente.

Nesta tese a Análise do Discurso está relacionada à Teoria Institucional, o que levou a uma vasta revisão de literatura através da qual a questão de pesquisa foi criada e respondida. Além disso, no presente item todas as definições trazidas no capítulo 2, que permearam a Análise do Discurso, como significado, significação, linguagem e o próprio conceito de discurso, foram pesquisados também junto à literatura da Teoria Institucional.

3.3.3.2 Categorias da Análise do Discurso

Os dados desta tese foram analisados à luz da vertente francesa de análise de discurso. Tal vertente consiste em um conjunto de instrumentos metodológicos auxiliam na compreensão de um discurso (SARAIVA; CARRIERE, 2012) e consideram que qualquer discurso, seja ele enunciado na forma escrita ou falada, traz aspectos explícitos, implícitos e silenciados (FIORIN, 2003), manifestos por meio de estratégias discursivas do enunciador, que de acordo com Saraiva e Carriere (2012) são constituídas por:

- Análise léxica;
- Temas e figuras (explícitos e implícitos) dos discursos, inclusive personagens;
- Percursos semânticos estruturados a partir de temas e figuras;
- Aspectos interdiscursivos;
- Aspectos da sintaxe discursiva;
- Aspectos refletidos e refratados nos discursos;
- Os discursos presentes no texto;
- Os aspectos ideológicos defendidos nestes discursos;
- Os aspectos ideológicos combatidos nestes discursos; e
- A posição do texto em relação ao discurso hegemônico na sociedade em que se situa.

Estas categorias de uma forma ou de outra estão inseridas em dois níveis integrados e complementares: o intradiscurso e o interdiscurso. Segundo Faria (2001), o intradiscurso diz respeito a uma trajetória de sentidos que se desenvolve ao longo do texto, enquanto o

interdiscurso é formado da contradição e oposição a outros discursos. Desta forma, o discurso sempre se apresentaria sob a interface intra e interdiscursiva, simultaneamente.

Os aspectos interdiscursivos envolvem o universo discursivo, o campo discursivo e os espaços discursivos. Segundo Maingueneau (1997), o universo discursivo trata de formações discursivas de todos os tipos que interagem umas com as outras e tem grande amplitude, sendo delimitado através do campo discursivo, que por sua vez, diz respeito às formações discursivas concorrentes e cuja delimitação estabelece espaços discursivos como categoria de análise, nos quais ocorre a identificação dos percursos semânticos portadores da ideologia presente no discurso.

Quanto aos aspectos interdiscursivos desta tese, podemos dizer que o universo discursivo das entrevistas realizadas e documentos obtidos durante a pesquisa corresponde ao relacionamento com fornecedores, enquanto o campo discursivo diz respeito a várias questões, por vezes, antagônicas, tais como, por exemplo, a qualidade da prestação dos serviços executados por terceiros ou a contratação de terceiros com base no menor preço. Por fim, no que tange aos espaços discursivos, podemos citar no campo discursivo da qualidade na prestação de serviços executados por terceiros, os discursos que defendem a fiscalização em oposição aos que defendem a parceria, por exemplo. Ao mesmo tempo no campo discursivo do menor preço, podemos citar os discursos que defendem a contratação com base em menor preço versus o discurso da contratação com base na avaliação financeira da empresa a ser contratada. Como se observa, são muitos os aspectos interdiscursivos que foram levados em conta durante a identificação e análise dos discursos apresentados nesta tese.

Outro ponto importante que salientado aqui é que o discurso define-se em relação a outro(s) discurso(s) (FARIA, 1999), que, por sua vez, se materializam no intradiscurso (CARRIERI et al, 2006). O conceito de intradiscurso está relacionado, segundo Faria (2001, pg.32) à visão de mundo que o discurso defende e que pode ser descrita a partir dos percursos semânticos encontrados no intradiscurso, ou seja, nos textos que materializam o discurso dado”. Assim, o intradiscurso está ligado ao conjunto de conteúdos pertinentes ao discurso.

Os percursos semânticos encontrados no intradiscurso podem ser temáticos ou figurativos. Para Fiorin (2003), tema é o elemento semântico que designa um elemento não presente no mundo natural, enquanto figura é o elemento semântico que remete a um elemento do mundo

natural. Assim, segundo Fiorin (2011, pg. 90), “a tematização e figurativização são dois níveis de concretização do sentido”. Daí surgem procedimentos que operam no componente semântico do discurso, tais como a metáfora e a metonímia e procedimentos de combinação de figuras e temas, tais como a antítese, o oxímoro e a prosopopéia.

Nesta tese podemos classificar como temas a parceria, a qualidade, a confiança, a qualificação e o desenvolvimento de fornecedores, que são assuntos diversas vezes enunciados nas entrevistas realizadas e identificados como discursos nesta tese. Já como figuras, podemos identificar diversos elementos nos quais os enunciadores se baseiam para a enunciação destes discursos, tais como, *check-list* das operações que são fiscalizadas, documentos fiscais e trabalhistas, manuais com as normas a serem seguidas pelas áreas operacionais da empresa pesquisada, código de ética da empresa pesquisada, relatórios de avaliação de fornecedores, indicadores financeiros e operacionais dos fornecedores, dentre outras figuras que compõem o intradiscurso.

Os temas e figuras presentes nos discursos são evidenciados, segundo Carrieri et al (2006), nas estratégias de persuasão, dentre as quais, podemos citar as quatro principais (já citadas anteriormente entre as estratégias discursivas): a construção de personagens no discurso e sua relação com as personagens efetivamente existentes; a seleção lexical, as relações entre conteúdos explícitos e implícitos e o silêncio sobre determinados temas.

Quanto aos personagens identificados nos discursos, são observados tanto os personagens criados quanto os existentes. Ao longo das entrevistas realizadas são vários os personagens citados, desde personagens reais como os fornecedores contratados, os fiscais e coordenadores dos serviços executados pelas empresas terceirizadas, a diretoria, os gestores e gerentes de áreas operacionais da empresa pesquisada, até personagens criados, a quem os entrevistados atribuíam falas e responsabilidades, como o governo, funcionários que já haviam saído da empresa, clientes, a comunidade, a mídia, que embora possam existir, foram criados pelos entrevistados no intuito de dar credibilidade ou importância às suas falas.

Além dos personagens, é importante analisar, segundo Fiorin (2011, pg. 57), a sintaxe do discurso, que “abrange dois aspectos: as projeções da enunciação no enunciado e as relações entre enunciador e enunciatário, ou seja, a argumentação”. Tal autor afirma ainda que há confusão entre estas duas faces da sintaxe do discurso, tendo em vista que a primeira busca,

em última instância, que o enunciatório aceite o que está sendo enunciado. Na sintaxe do discurso são avaliadas diversas oposições categóricas (tais como a antífrase ou ironia, as lítotes, a preterição e a reticência), bem como oposições graduais (tais como o eufemismo e a hipérbole).

Para Mingueneau (1997) um dos principais benefícios da análise do discurso consiste na possibilidade de interpretar não apenas o que é falado, explicitado, como também a ideologia na qual se baseiam os discursos, que ajuda a entender o que está implícito ou silenciado.

Ao tratar dos aspectos ideológicos, quer os defendidos, quer os combatidos nos discursos analisados, é necessário entender o contexto e o histórico da empresa pesquisada. Privatizada em 2002, a empresa passou aproximadamente 40 anos de sua existência sendo estatal. Isso fez com que, de um lado, a empresa tenha procedimentos e formas de atuação similares às da época em que a empresa era estatal e que se baseiam em ideologias arraigadas, institucionalizadas na empresa, dificultando, em muitos aspectos, a melhoria de sistemas operacionais e do relacionamento com empresas terceirizadas. Como exemplo disso, encontram-se nos discursos falas que denotam a importância de leis que vigoravam na época em que a empresa era estatal, bem como o uso de indicadores e normas frequentemente utilizados na gestão de empresas estatais.

De outro lado, porém, a substituição do papel do Estado contribuiu para a introdução de uma perspectiva empresarial particular, ressaltando o papel social da organização e ao mesmo tempo tentando aperfeiçoar o gerenciamento de contratos e procedimentos relativos à execução de obras e serviços e incluir novas ferramentas e sistemas adotados por empresas competitivas. Um exemplo disso são falas extraídas dos discursos identificados que ressaltam questões como “a universalização da energia”, “o menor custo de tarifas para a população carente”, “a prestação de um serviço essencial à comunidade”, “a qualidade do serviço prestado”, dentre outras.

Por fim, com relação à posição dos discursos identificados em relação ao discurso hegemônico na sociedade em que se situa a empresa pesquisada, pode-se dizer que todos os discursos identificados – exceto o da contratação de fornecedores com base no menor preço – são discursos que atuam em harmonia com o discurso da comunidade de que o serviço de energia elétrica deve ser prestado de acordo com padrões de qualidade e eficiência elevados,

tendo em vista que é um serviço essencial à população. O discurso da contratação com base no menor preço, além de ser um discurso em dissonância com o discurso da população de que a qualidade deve ter prioridade na contratação do serviço, também é um discurso que vem acompanhado de outros discursos não falados (e, portanto, não apresentados no capítulo 7 desta tese), isto é, discursos que são silenciados durante as entrevistas e que, como afirma Carrieri (2006, pg.10) consistem na “tentativa de apagar pontos obscuros, fatos omissos ou possíveis inconsistências do discurso do enunciador”.

Como exemplo de discursos silenciados nesta tese, temos o discurso bastante proclamado pela comunidade e pelo governo de que a terceirização é um processo danoso para os funcionários das empresas terceirizadas, que teriam seus direitos trabalhistas prejudicados, através de menores salários e menores benefícios, o que tem acarretado diversos processos judiciais contra a empresa pesquisada.

Com base no exposto, foram identificados quatorze discursos presentes nas entrevistas realizadas e nos documentos avaliados no decorrer desta pesquisa. No capítulo 7 são apresentados estes discursos, bem como os aspectos refletidos e refratados nos mesmos.

4 O SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

Este capítulo encontra-se dividido em quatro subitens, quais sejam: (1) Características do Setor Elétrico e das Distribuidoras de Energia Elétrica – onde é feito um breve histórico do setor elétrico e da reestruturação que foi feita no setor e também onde são apresentadas características dos tipos de empresas que operam no setor elétrico e das principais áreas que compõem o setor de distribuição de energia elétrica; (2) Terceirização no Setor Elétrico, item que trata das vantagens e desvantagens da terceirização, bem como do contexto em que se é utilizada a terceirização no setor elétrico, mostrando algumas legislações pertinentes a este tema no setor em questão; (3) As principais razões que levaram a escolha desta empresa e (4) Relevância da empresa estudada nesta tese, onde é feita uma breve descrição da empresa escolhida como objeto do estudo de caso desta tese, suas principais características, bem como alguns dados históricos e contábeis.

4.1 Características do setor elétrico e das empresas distribuidoras de energia elétrica

O Brasil possui grande potencial de geração de energia e é considerado um sistema hidrotérmico de grande porte, sendo destaque no cenário mundial de energia elétrica (ONS, 2001). Apresenta características específicas que demandam planejamento energético adequado: organização institucional complexa em função das suas dimensões, das diferenças regionais e da participação de agentes públicos e privados, sistema predominantemente hidráulico com grandes reservatórios de regularização plurianual, sistemas de transmissão com grandes distâncias, conexões inter-regionais, grande sazonalidade de vazões e potencial de desenvolvimento de geração térmica (CHIGANER, 2002).

O Setor Elétrico Brasileiro opera sob concessão, autorização ou permissão do Estado provendo serviços públicos de eletricidade à população. Na área de infraestrutura, é o serviço público com maior extensão de atendimento à população, com taxa superior a 98%, próximo, portanto, à universalização (ONS, 2011).

Atualmente fragmentado em cerca de 60 empresas regionais, estaduais, municipais, sendo parte delas privadas, o setor elétrico embora se caracterize como um monopólio estatal, não adota práticas monopolista, em função de seu órgão regulador que controla tarifas públicas a fim de conter a inflação (CHIGANER, 2002). A seguir será feito um breve resumo das modificações ocorridas com a reestruturação do setor elétrico e da regulação neste setor.

4.1.1 Reestruturação do setor elétrico e implicações para as empresas de geração, transmissão, distribuição e comercialização

Desde a década de 1990 (ANEEL, 2008), deu-se início a uma reforma no setor elétrico. Foi instituída a Lei 8.631/93 – que extinguiu a equalização tarifária vigente e instituiu os contratos de suprimento entre geradores e distribuidores. Depois disso vieram as Leis 8.989/95 e 9.074/95, que criaram o Produtor Independente de Energia e o conceito de Consumidor Livre. A primeira grande mudança, segundo a ANEEL (2008), ocorreu por meio da Lei 9.427/96, que instituiu a própria Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL – e estabeleceu a concessão para exploração dos potenciais hidráulicos por meio de concorrência ou leilão, em que venceria o maior valor oferecido pela outorga (uso do Bem Público).

Em 1997, foi implantado o Projeto de Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro, coordenado pelo Ministério de Minas e Energia (MME, 1997), provocando um profundo processo de mudanças em empresas de energia elétrica controladas pelos governos federal, estaduais e municipais. Em 2004, segundo a ANEEL (2008), ocorreu a introdução do Novo Modelo do Setor Elétrico, que teve como objetivos principais: “garantir a segurança no suprimento, promover a modicidade tarifária e promover a inserção social, em particular pelos programas de universalização (ANEEL, 2008).

A implantação do Novo Modelo do Setor Elétrico marcou a retomada, segundo a ANEEL (2008), da responsabilidade do planejamento do setor de energia elétrica pelo Estado. O marco regulatório do setor elétrico foi consolidado pelas Leis 10.847/2004 e 10.848/2004, onde estão estabelecidas as regras que definem o seu funcionamento, nas atividades típicas de geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica (ONS, 2011).

Antes do início da reestruturação do setor, havia no Brasil empresas que atuavam nas três atividades (geração, transmissão e distribuição) da energia elétrica. Existiam algumas que apenas geravam e transmitiam enquanto outras operavam somente na área de distribuição. No processo de reestruturação do Setor Elétrico no Brasil, o Governo Federal procurou analisar os segmentos do mesmo que poderiam vir a se tornar competitivos e quais aqueles onde a competição seria inviável.

Como aponta Fittipaldi *et al.* (2001), os setores de geração e comercialização da energia foram considerados pelo Governo Federal como passíveis de se tornarem competitivos, desde que várias empresas tivessem acesso a ele, enquanto que os setores de transmissão e de distribuição, onde era inviável a construção de redes de transmissão ou de distribuição em paralelo e operando para o mesmo objetivo, deveriam ter seus serviços regulados pelo governo. Introduziu-se também a figura dos agentes de comercialização de energia que seriam empresas, não obrigatoriamente geradoras de energia ou distribuidoras, que poderiam comprar e vender energia elétrica de outras empresas.

O setor elétrico brasileiro, segundo Barreto (2005), teve sua reestruturação balizada nos pressupostos de desverticalização das empresas, separando os negócios de geração, transmissão, distribuição e comercialização. Assim, conforme Fittipaldi *et al.* (2001), grandes empresas verticalizadas (geração, transmissão e distribuição) começaram a ser divididas para que os setores de geração e distribuição pudessem ser privatizados e novos agentes fossem introduzidos. A área de transmissão ainda permaneceria ligada ao governo, no entanto, novos projetos neste setor também estariam passíveis de serem entregues à iniciativa privada. E a área de comercialização, criada durante a reformulação do setor elétrico, é constituída de empresas que nem sempre possuem ativos fixos de geração, transmissão ou de distribuição, mas que apenas respondem pela comercialização de energia, comprando energia de uma empresa e revendendo à outra.

São quatro os tipos de empresas que compõem o setor elétrico. Todos com funções distintas e complementares para operacionalização do setor: geração, transmissão, distribuição e comercialização. Como se percebe, nesse segmento a separação de atividades e potencial terceirização faz parte do modelo e se desdobra nas atividades operacionais das entidades. Essa tendência leva em conta a pretensão de aumento de eficiência e foco de especialização.

Dentre os tipos de empresas que compõem o setor elétrico, esta tese irá focar nas concessionárias que possuem a responsabilidade pela distribuição de energia no Brasil, ou seja, aquelas que respondem pela entrega final do produto. Tais concessionárias atendem, conforme ABRADÉE (2011), a cerca de 55 milhões de consumidores (170 milhões de usuários) no Brasil, divididos em quatro classes: industrial, comercial, poder público e residencial.

As empresas de distribuição de energia elétrica são detentoras dos sistemas de distribuição cuja função principal é levar a energia elétrica, que foi gerada nas usinas e transportada a partir do sistema de transmissão, até os consumidores finais, residências, lojas comerciais e indústrias. Os principais ativos específicos que constituem os sistemas de distribuição, de acordo com Fittipaldi *et al.* (2001, p.5), são os seguintes:

“Rede de distribuição, que são as linhas condutoras que levam fisicamente a energia aos diversos pontos do sistema de distribuição; Transformadores de distribuição, que levam a tensão da energia elétrica distribuída ao nível utilizado nos diversos consumidores; e subestações de distribuição, que correspondem ao ponto de ligação com o sistema de transmissão e são utilizadas para regulação da tensão ou distribuição da energia para outros pontos do sistema”.

As redes de distribuição de energia elétrica, ainda segundo Fittipaldi *et al.* (2001), estão em todos os centros de consumo, sejam eles aéreos ou subterrâneos, e são empregadas para levar energia a locais de difícil acesso, como, por exemplo, centros rurais.

De forma ampla, pode-se dizer que as empresas de Distribuição estão divididas em dois tipos de áreas: área de estruturas básicas e área técnica do negócio, de acordo com Barreto (2005). A área de estruturas básicas conta com as seguintes subáreas: regulação, jurídica, administrativa, financeira e de comunicação. Já a área técnica do negócio de distribuição pode ser subdividida em área comercial e área técnica, propriamente dita.

A área comercial regula todas as atividades comerciais da empresa de distribuição com os consumidores finais. Envolve, de acordo com Barreto (2005): (a) controle de perdas – diz respeito a serviços de inspeção e correção de fraude na rede de distribuição, bem como à regularização de instalações elétricas feitas incorreta ou ilegalmente; (b) controle de inadimplência – trata de dívidas ou atrasos no pagamento de contas de energia; e (c)

atendimento ao cliente – envolve o contato direto com o cliente, possibilitando reclamações dos clientes e solução de problemas, bem como atividades de instalação de novas ligações de pontos de energia, leitura e entrega de contas.

A área técnica atua, segundo Fittipaldi *et al.* (2001), na operação do sistema de distribuição bem como de todo o sistema elétrico associado ao processo e possui como atividades a operação do sistema de distribuição, a operação de serviços auxiliares e de serviços de telecomunicação. Envolve, basicamente, de acordo com Barreto (2005), a realização de obras e de manutenção.

A realização de obras refere-se a construções, projetos e reformas relacionados ao sistema elétrico de distribuição (BARRETO, 2005). Já a realização de manutenção age no processo de manutenção corretiva e preventiva dos equipamentos utilizados na distribuição da energia e associados (rede de distribuição). Lida com atividades de Manutenção Mecânica (preventiva e corretiva) e Manutenção Elétrica (preventiva e corretiva), (FITTIPALDI *et al.*, 2001). Como exemplo de manutenção preventiva, Barreto (2005) cita a prevenção de falhas futuras no nível de continuidade, tensão e frequência da energia e como exemplo de manutenção corretiva, tal autor cita o restabelecimento no fornecimento de energia elétrica e a correção de irregularidades que afetam a segurança, o conforto e os interesses dos clientes.

Pelo exposto até aqui, pode-se concluir que o fluxo de produção das empresas de distribuição encontra-se nas áreas específicas dos segmentos comercial e técnico e muitas atividades desenvolvidas por estas áreas passaram a ser executadas por terceiros, como consequência das mudanças ocorridas no setor. Daí a importância de se estudar a terceirização em empresas de distribuição, tema que trataremos no item 4.2.

4.1.2 Regulação no setor elétrico

As práticas contábeis estão sujeitas a orientações regulatórias de variada extensão, em muitos países, desde o início do século XX. Isto porque a informação contábil ou a abertura de informações financeiras, *disclosure*, tem um papel chave na distribuição de recursos sociais e no funcionamento efetivo do mercado de capitais. Assim a contabilidade tem sido governada direta ou indiretamente pelo modelo regulatório contábil estabelecido por países,

individualmente. Em geral, a regulação da contabilidade se dá através da coação de orientações contábeis impostas pelas autoridades governamentais ou pela profissão (LIN; FENG, 2001).

Como salienta Håkansson; Lind (2007) há órgãos reguladores que tem se envolvido em controlar como as interações entre as empresas se desenvolvem, algumas vezes esses órgãos tem interferido para alterar a estrutura dos relacionamentos entre empresas.

A forma como as organizações regulam sua contabilidade para servir às necessidades e valores organizacionais tem sido uma área de considerável interesse por uma série de razões. Primeiro, porque entender a dinâmica organizacional fornece pontos valorosos para questionar sobre o valor social e o papel das exigências contábeis. Valores organizacionais e sociais são preocupações centrais nesta análise. Segundo, porque a forma como as organizações administram as regulações da sociedade permite uma análise da relação entre a sociedade e os relacionamentos organizacionais, com foco na contabilidade (LAUGHLIN, 2007).

A regulação da contabilidade tem por principal objetivo fornecer informações (principalmente financeiras) para auxiliar reguladores em lidar com a situação particular de empresas de utilidade pública, de forma a facilitar o controle dos objetivos regulatórios. O principal foco da regulação está em: (1) monitorar o desempenho com relação às suposições de controle de preços; (2) detectar comportamento anticompetitivo, tais como um subsídio injusto; (3) ajudar no monitoramento da saúde financeira de empresas de utilidade pública e (4) estabelecimento de preços (PARDINA, 2008).

Assim, pode-se dizer que as regras, normas e legislações influenciam a contabilidade (a elaboração de seus relatórios, a tomada de decisões etc.). No entanto, a contabilidade não apenas é influenciada pela regulação, como também influencia esta regulação, uma vez que a informação contábil tem um papel importante na regulação de serviços de utilidade pública, como energia elétrica, água, telefone etc., na medida em que pode fornecer informações que ajudem a equilibrar as necessidades dos reguladores/consumidores e das empresas de utilidade pública.

No caso específico do setor elétrico, que será tratado nesta tese, é importante ressaltar que se trata de um setor altamente regulado e cujo foco regulatório está no monitoramento do desempenho das empresas pelo governo, no intuito de estabelecer tarifas justas e razoáveis e de garantir que os preços cobrados irão refletir custos eficientes, de modo que não sejam repassadas para as tarifas ineficiências operacionais e de custos que acarretem ônus para os consumidores. Este é o discurso, mas não se pode dizer que a distribuidora consegue operacionalizar este discurso. Nesse sentido, é de interesse desta tese identificar toda e qualquer regra regulatória que diga respeito à contratação de terceiros e a forma como são estabelecidas, mantidas ou substituídas relacionamento com outras empresas. No próximo item 4.2, desta tese, são tratadas algumas leis relativas à contratação de empresas terceirizadas.

4.2 Terceirização no setor elétrico

A reestruturação do setor elétrico promoveu a desestatização do setor, de forma rápida e em vários locais do país. De acordo com dados da ANEEL (2011), o Brasil possui 63 distribuidoras brasileiras de energia elétrica. Antes todas eram estatais, mas hoje, tem-se 23 empresas privatizadas, conforme lista fornecida pela ABRADÉE (2011), cujo controle é de operadoras pertencentes a grupos brasileiros e estrangeiros.

Junto com a desestatização tem havido também um processo de terceirização de serviços nas concessionárias de energia elétrica. Isto porque, segundo Moreto (2000) a terceirização está relacionada à necessidade das empresas em tornarem-se cada vez mais competitivas e com mais qualidade no mercado.

Corroborando com esta ideia de competitividade e qualidade, Fontanella, Tavares e Leiria (1994) *apud* Kuchenbecker (2006) afirmam que, embora seja inegável que o conceito e a prática da terceirização estão vinculados à redução de custos, a terceirização objetiva também o aumento da competitividade (equalizando a qualidade), servindo-se de melhores tecnologias, buscando o desperdício zero e a consequente redução de custos fixos.

A terceirização, como aponta Cowan e Brubaker (2000), não é um conceito novo. Ainda segundo estes autores, embora a terceirização possa ter diferentes significados, é basicamente um processo de transferência de uma função ou atividade de um grupo, departamento ou empresa para outra entidade especializada nesta função.

Há muitos anos, conforme Giosa (2003) se pratica a contratação, via prestação de serviços, de empresas especializadas em atividades específicas que são melhores desenvolvidas no ambiente interno das organizações. Nesse sentido, terceirização seria o processo de gestão no qual algumas atividades são entregues a terceiros – com os quais se estabelece uma relação de parceria – e a empresa passa a se concentrar apenas em tarefas ligadas fundamentalmente ao negócio em que atua.

Como vantagens da terceirização, pode-se citar: melhorias na qualidade dos serviços, transferência de tecnologias, revisão estrutural e cultural da empresa, melhores resultados no conjunto da empresa, simplificação da estrutura organizacional, maior agilidade na tomada de decisões, eficiência administrativa e contribuição para o fim de uma situação deficitária (KUCHENBECKER, 2006).

Moreto (2000) cita ainda outras vantagens, quais sejam: a focalização dos negócios da empresa na sua área de atuação, diminuição de desperdícios e ociosidades, redução de níveis hierárquicos e do quadro direto de funcionários, maior esforço de treinamento, ganhos de flexibilidade, aprimoramento do sistema de custeio, maior agilidade nas decisões, menor custo, maior lucratividade, crescimento e produtividade e economia de escala.

Dentre as vantagens supracitadas, as mais visíveis nas empresas de distribuição de energia elétrica podem ser agrupadas da seguinte forma:

- (a) Vantagens relativas a melhores resultados no conjunto da empresa, diminuição de desperdícios e ociosidades, menor custo, maior lucratividade, crescimento, produtividade e economia de escalas. Tais vantagens são essenciais para qualquer empresa, mas em especial, quando se trata de energia elétrica, reduções nos desperdícios, ociosidades e custos e economias de escala podem tanto aumentar a lucratividade da empresa – o que pode tornar viável maiores investimentos em novas tecnologias e na modernização da gestão, melhorando assim a qualidade do serviço

prestado – como podem também serem repassadas tais reduções para as tarifas de energia elétrica, beneficiando assim uma vasta população de clientes;

- (b) Vantagens relativas à redução de níveis hierárquicos e ao quadro direto de funcionários, bem como maior esforço de treinamento, aprimoramento do sistema de custeio, revisão cultural e estrutural da empresa e maior agilidade nas decisões. Tais vantagens dizem respeito à melhora da gestão da empresa como um todo, o que pode acarretar melhoria na qualidade do serviço prestado.
- (c) Vantagem de ganhos de flexibilidade, que é importante para o setor elétrico, tendo em vista que, como aponta Barreto (2005), muitos dos serviços executados pelas distribuidoras de energia elétrica possuem caráter sazonal, tais como as obras advindas de projetos especiais e a manutenção do sistema elétrico em períodos chuvosos.
- (d) Vantagem de focalização dos negócios da empresa na sua área de atuação, que é fundamental na medida que as distribuidoras de energia elétrica atuam em um setor onde a tecnologia evolui constantemente, sendo necessário conhecimentos especializados, bem como modernos sistemas de automação e de informática. Com o foco em sua área de atuação, a empresa distribuidora é capaz de descobrir novas tecnologias, investindo em pesquisa e treinamento, mas ao mesmo tempo, pode terceirizar tarefas que exigem grande especialização.

As empresas concessionárias de distribuição de energia também já terceirizavam muitas de suas funções antes mesmo da reestruturação do setor elétrico brasileiro, no entanto, como mostra Barreto (2005), tais empresas passaram não só a aumentar o nível de contratação de serviços a terceiros como também a contratar terceiros na execução de serviços e atividades que historicamente não costumavam ser terceirizadas pelo setor elétrico.

A terceirização é associada geralmente apenas à contratação de serviços periféricos ou de apoio, tais como: limpeza e conservação; segurança e vigilância; manutenção predial; serviços gerais, dentre outros (BARRETO, 2005). Assim, a maioria das empresas terceiriza atividades de apoio que não interferem ou influenciam no negócio central ou principal da empresa (ARAÚJO, 2005 *apud* OLIVEIRA, 2009).

No entanto, muitas empresas vêm migrando para outras modalidades de serviços mais especializados, quais sejam: logística, *telemarketing*, manutenção técnica, comercial, informática, jurídico, dentre outros (GIOSA, 1999). Uma pesquisa realizada por Fernandes *et al.* (2001) *apud* Barreto (2005) com 598 gestores de 349 empresas de grande porte mostra que a terceirização de atividades relacionadas ao negócio principal da empresa atingia 40% das atividades, enquanto 36% da terceirização correspondiam a atividades não essenciais e 24% a atividades esporádicas de assessorias e consultoria.

Esta tendência de aumentar a terceirização de serviços relacionados ao negócio central da empresa também tem ocorrido no setor elétrico. Notadamente no que se refere às empresas distribuidoras de energia elétrica, houve aumento de terceirização de diversos serviços essenciais, nos segmentos comercial e técnico, que constituem atividades essenciais das empresas de distribuição (como explanado no item 4.1). Como afirma Barreto (2005, p. 27), “estes serviços são contratados com terceiros e ficam sob a gestão direta de gestores das empresas fornecedoras, embora sendo parte importante do fluxo produtivo da concessionária.”

A decisão sobre o que terceirizar depende da natureza da empresa, de seu negócio central e de suas competências (COWAN; BRUBAKER, 2000). No caso de empresas distribuidoras de energia, a natureza desse tipo de empresa e seu negócio central fazem com que a terceirização de atividades essenciais deva ser muito bem gerenciada e controlada, tendo em vista o risco de não apenas ter-se a interferência na qualidade de prestação de um serviços que é fundamental para a população atingida – o serviço de distribuição de energia elétrica – como, também de haver prejuízos graves para profissionais envolvidos na execução de determinados tipos de serviços, como por exemplo, a manutenção de redes elétricas, que podem provocar acidentes até mesmo fatais.

A legislação brasileira admite a contratação de terceiros para a execução de atividades inerentes, acessórias o complementares ao serviço terceirizado, como define a Lei 8.987/95, que rege a concessão e permissão da prestação de serviços públicos. Esta lei afirma que “toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários” (art. 6º, *caput*). Serviço adequado seria aquele que “satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas (art. 6º, § 1º). Por atualidade, a Lei compreende a

“modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como melhoria e expansão do serviço” (art. 6º, § 2º).

A Lei 8.987/95 trata ainda dos direitos e obrigações dos usuários dos serviços prestados por meio de concessões, bem como da política tarifária a ser adotada, dos encargos do poder concedente, dos encargos da concessionária, da intervenção e extinção da concessão, das permissões e das normas que norteiam a licitação, da qual toda concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública será objeto.

Para o contrato de concessões, a Lei 8.987/95 estipula cláusulas essenciais em seu art. 23, relativas:

- I – ao objeto, área e prazo da concessão;
- II – ao modo, forma e condições de prestação do serviço;
- III – aos critérios, indicadores, fórmulas e parâmetros definidores da qualidade do serviço;
- IV – ao preço do serviço e critérios e procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas;
- V – aos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária, inclusive os relacionados às previsíveis necessidades de futura alteração e expansão do serviço e consequente modernização, aperfeiçoamento e ampliação dos equipamentos e das instalações;
- VI – aos direitos e deveres dos usuários para obtenção e utilização do serviços;
- VII – à forma de fiscalização das instalações, dos equipamentos, dos métodos e práticas de execução do serviço, bem como a indicação dos órgãos competentes para exercê-la;
- VIII – às penalidades contratuais e administrativas a que se sujeita a concessionária e sua forma de aplicação;
- IX – aos casos de extinção da concessão;
- X – aos bens reversíveis;
- XI – aos critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, quando for o caso;
- XII – às condições para prorrogação do contrato;
- XIII - à obrigatoriedade, forma e periodicidade da prestação de contas da concessionária ao poder concedente;
- XIV – à exigência da publicação de demonstrações financeiras periódicas da concessionária; e
- XV – ao foro e ao modo amigável de solução das divergências contratuais.

Parágrafo único. Os contratos relativos à concessão de serviço público precedido da execução de obra pública deverão, adicionalmente:

- I - estipular os cronogramas físico-financeiros de execução das obras vinculadas à concessão; e
- II - exigir garantia do fiel cumprimento, pela concessionária, das obrigações relativas às obras vinculadas à concessão.

A Lei 8.987/95, como se observa, é bastante abrangente com relação aos contratos de concessões e a realização de licitações. Em muitas empresas de distribuição, mesmo nas que foram privatizadas, a exemplo da empresa objeto de estudo desta tese, permanecem muitas das cláusulas contratuais estipuladas em lei e ainda são usados mecanismos muito próximos aos usados nas licitações. Apesar disso, algumas empresas de distribuição vêm evoluindo neste ponto e buscado relacionamentos mais próximos com as empresas contratadas, em termos bem diferentes dos obtidos através de mera licitação.

Outra Lei que trata de contratos e licitações da Administração Pública e que veio para regulamentar o art. 37, inciso XXI da Constituição Federal, foi a Lei 8.666/93, no entanto em função da Lei 8.987/95, muitos de seus artigos foram revogados, embora seja possível na primeira Lei encontrar diversos detalhes e definições que não constam na segunda. A Lei 8.666/93 trata de “normas gerais sobre licitações e contratos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações” (art. 1º).

Por fim, outra Lei relacionada às concessões de serviços públicos é a Lei 9.074/95, que estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões. Esta Lei, em especial, traz em seu Capítulo II, normas sobre as concessões, permissões e autorizações dos serviços de energia Elétrica. A referida Lei trata ainda do produtor independente de Energia Elétrica, das opções de compra de energia elétrica por parte dos consumidores, das instalações de transmissão e consórcios de geração de energia, da prorrogação das concessões e da reestruturação dos serviços públicos concedidos.

As três leis supracitadas eram seguidas pela empresa objeto do estudo de caso desta tese antes da sua privatização. No entanto, mesmo após a sua privatização, a empresa de distribuição de energia a ser estudada ainda se baseie em alguns dos princípios e conceitos ditados por estas leis, como será visto no quarto capítulo desta tese, onde são apresentados os resultados da pesquisa.

Mesmo com o advento das leis citadas anteriormente, a terceirização de alguns serviços tidos como “atividade-fim” da empresa ainda é bastante criticada por juristas brasileiros e por sindicatos que combatem a contratação de serviços com terceiros (BARRETO, 2005). Isto ocorre porque, como aponta Polonio (2000), a conciliação da forma operacional de prestação

de serviços no âmbito do pacto laboral, com os ditames legais que devem ser observados no processo de terceirização, nem sempre é tarefa fácil.

As dificuldades da terceirização estão em encontrar o parceiro ideal e em efetivar um contrato de parceria, o baixo nível gerencial dos fornecedores, o seu pouco empreendedorismo, e a falta de formação de seus empregados Kuchenbecker (2006).

Outras dificuldades na terceirização de serviços, listadas por Kardec e Nascif (1999) *apud* Freitas (2004, p. 31), são:

- (a) “Legislação trabalhista restritiva;
- (b) Poucas empresas no Brasil, contratantes e contratadas, com cultura de terceirização;
- (c) Baixa integração entre contratada e contratante, praticando-se em geral política de perde-ganha;
- (d) Falta de cultura de parceria;
- (e) Pouca mão de obra qualificada no mercado;
- (f) Possibilidade de cartelização de alguns setores;
- (g) Não cumprimento de obrigações trabalhistas por algumas contratadas;
- (h) Cultura gerencial, principalmente da média gerência, de manter os serviços próprios;
- (i) Maior incidência de acidentes na maioria das empresas contratadas;
- (j) Baixa competitividade de grande parte das empresas contratadas.”

Dentre os itens citados acima, vale destacar os itens “d” – falta de cultura de parceria – e “c” – baixa integração entre contratada e contratante, que parecem ser a causa de outros problemas, como o item “g” – não cumprimento de obrigações trabalhistas – além de outros problemas como os citados por Barreto (2005): pouco profissionalismo por parte das empresas fornecedoras de serviços; baixo nível de comprometimento dos colaboradores das empresas contratadas; ausência de sintonia entre a estratégia do contratante e da fornecedora de serviços; e contratos de curto prazo.

Ainda com relação à lista fornecida por Freitas (2004, p. 31), pode-se dizer que o item “e” – pouca mão de obra qualificada no mercado – no que diz respeito ao setor elétrico, indica a ausência ou o desconhecimento de normas e procedimentos técnicos de execução de serviços por parte da mão de obra terceirizada e que podem indicar riscos elétricos, acarretando muitas

vezes o problema listado no item “i” – maior incidência de acidentes, sendo muitas vezes tais acidentes fatais tendo em vista a periculosidade envolvida nas atividades de instalação e manutenção de redes de distribuição elétrica, em função da proximidade de sistemas energizados.

A pouca mão de obra qualificada para atender a terceirização nas empresas distribuidoras de energia surgiu porque no início da desestatização, as empresas prestadoras de serviços não estavam preparadas para um crescimento tão rápido na demanda por mão de obra qualificada nas atividades operacionais específicas do setor elétrico. Muitos profissionais experientes deixaram suas atividades no setor elétrico, se aposentaram ou formaram empresas ou cooperativas para prestar serviços às concessionárias de energia elétrica recém privatizadas.

Assim, a maioria dos profissionais das empresas contratadas para prestar serviços às concessionárias eram jovens que mudaram de profissão ou ingressaram recentemente na carreira e enquanto anteriormente as próprias concessionárias treinavam seus profissionais, com a terceirização tais profissionais deveriam ser treinados por instituições de ensino, que por sua vez, possuem grandes lacunas na oferta de cursos voltados para o segmento de distribuição de energia elétrica (BARRETO, 2005).

No caso específico das concessionárias de energia elétrica, pode-se classificar quatro principais problemas na terceirização de serviços, segundo Barreto (2005), quais sejam: qualidade, segurança, despreparo na gestão das empresas fornecedoras de serviços e demandas trabalhistas.

Tais problemas têm acarretado para as empresas distribuidoras de energia elétrica muitas por descumprimento de regulamentações do setor elétrico e reclamações dos clientes, que por sua vez, reduzem o reajuste de tarifas por parte destas empresas, tendo em vista que o Índice Anual de Satisfação do Consumidor – IASC – medido sob responsabilidade da ANEEL, por meio de uma pesquisa anual de satisfação junto aos clientes da concessionária, pode significar redução do reajuste anual da tarifa aplicada pela concessionária. Além disso, as reclamações de clientes acarretam prejuízos intangíveis na reputação e imagem da empresa.

A justiça do trabalho tem atuado fortemente nas questões relativas à segurança do trabalho e ao descumprimento de obrigações legais trabalhistas, sobretudo nos casos de demissão e de

tentativas de ex-empregados de empresas contratadas buscarem vínculo empregatício com a empresa, com o argumento de subordinação hierárquica. Assim, o ganho que se espera obter com a terceirização pode demandar prejuízos decorrentes da fiscalização intensiva dos trabalhos terceirizados, dos custos de acompanhamentos de processos judiciais e de resultados negativos de ações trabalhistas (BARRETO, 2005).

Além da justiça do trabalho, também os sindicatos se mostram desfavoráveis a terceirização, que é denominada pejorativamente de “precarização.” Miranda (2006) afirma que diversos são os estudos que fazem uma análise comparativa das estatísticas envolvendo acidentes de trabalho e doenças profissionais com o intuito de mostrar os efeitos negativos da terceirização e cita uma pesquisa do Sindicato dos Metalúrgicos, segundo a qual a terceirização resultou em redução de salários, perda de benefícios trabalhistas e deterioração das condições de segurança e saúde no trabalho.

Assim, dentre os resultados da terceirização pode-se citar: “a predominância de uma precarização crescente na produção, no trabalho, no emprego e nas condições de vida e saúde dos trabalhadores” (MIRANDA, 2006, p. 8). Um estudo de caso apontado pelo autor em uma concessionária de energia elétrica do Ceará demonstra que no ano anterior ao início da terceirização nesta empresa não foram constatados nenhum acidente de trabalho fatal provocados por choques elétricos, no entanto, 5 anos depois do início da terceirização foram registrados 11 acidentes fatais, sendo 6 óbitos de trabalhadores de prestadoras de serviços e 5 de empregados diretos da concessionária.

Ainda com relação à pesquisa supracitada, durante ação fiscal da Delegacia Regional do Trabalho do Ceará foram constatadas as seguintes irregularidades: ausência ou insuficiência de profissionais especializados, não realização de exames médicos ocupacionais, inexistência ou irregularidades da Comissão Interna de Prevenção de Acidentes (CIPA), falta de qualificação e de treinamento específico para empregados que realizem trabalho em redes de distribuição elétrica, ausência de manuais de procedimentos operacionais, utilização de equipamentos irregulares, não pagamento de periculosidade e inadequação das condições sanitárias e de conforto nos locais de trabalho (MIRANDA, 2006). Por todos estes motivos, é necessário à contratante fiscalizar e inspecionar as atividades realizadas pelas contratadas, no intuito de garantir a qualidade do serviço e o cumprimento de normas técnicas e de segurança.

Outro ponto que pode trazer prejuízos às empresas de distribuição que contratam serviços relativos à “atividade-fim” é a falência de fornecedores e a necessidade de acompanhamento constante da situação financeira das empresas contratadas. “Quando uma empresa fornecedora de serviços apresenta dificuldades financeiras, rompe um contrato e não cumpre com todas as suas obrigações legais para dispensar o pessoal, os prejuízos financeiros recaem sobre a contratante” (BARRETO, 2005, p. 35). Tais prejuízos envolvem desde a perda de qualidade dos serviços e insatisfação dos clientes até o desgaste da imagem da contratante. Além disso, o restabelecimento dos serviços se torna complexo, já que há uma carência na oferta dos mesmos. (BARRETO, 2005).

Todas estas dificuldades e problemas acarretados pela terceirização devem ser levados em conta tanto no momento da contratação de empresas, como na avaliação do desempenho das empresas ao longo da execução do contrato, pois através destas informações é possível criar indicadores de desempenho que auxiliem na melhoria da qualidade do relacionamento entre a empresa distribuidora e as empresas terceirizadas.

Isto porque, se antes da desestatização as empresas de distribuição de energia elétrica estavam em um ambiente não competitivo, hoje, privatizadas e sob forte regime de regulação, tais empresas precisam fornecer serviços de melhor qualidade, atender aos critérios exigidos pela regulamentação do setor elétrico e ainda disputar os clientes livres, que podem comprar energia em leilões, por exemplo. Isto tudo requer um bom desempenho e uma estratégia bem estabelecida, por este motivo as concessionárias de energia devem buscar formas de melhorar sua competitividade, através da modernização da gestão, de inovações tecnológicas e do melhor gerenciamento de relacionamentos com empresas terceirizadas.

4.3 Razões para a escolha da empresa objeto deste estudo de caso

A primeira e principal razão para a escolha da Eletriklight como objeto desse estudo de caso é o fato desta organização preencher o principal objetivo desta tese que consiste em investigar como a contabilidade gerencial pode ser utilizada no relacionamento entre empresas.

O setor elétrico foi escolhido, em particular o setor de distribuição de energia elétrica, em função de sua complexidade em termos de regulação, tendo em vista que empresas atuantes nesse setor são obrigadas a seguir uma série de normas contábeis e não contábeis impostas por órgãos reguladores que possuem uma influência considerável sobre o gerenciamento e a contabilidade da empresa. Em outras palavras, pode-se afirmar que setores fortemente regulados, como o elétrico, são mais bem estruturados em seus departamentos, forma de atuação e sistemas internos, inclusive sistemas contábeis, sendo mais organizados também na produção de informações contábeis e na prestação de contas à sociedade.

Outra razão para a escolha do setor elétrico consiste na importância desse setor não só para a economia brasileira como para a mundial. Em função da importância do setor, são as grandes transformações, nos últimos anos, pelas quais vem passando o setor elétrico brasileiro, que foram intensificadas a partir de 1995 com o processo de privatização das empresas estatais de energia elétrica, como tratado nos itens 4.1 e 4.2 desta tese. O setor passou por fortes crises no abastecimento de energia e foram necessárias medidas governamentais no sentido de atender a expansão da demanda por energia elétrica, acompanhando o crescente desenvolvimento de indústrias, comércio e serviços no país.

Outro motivo que também pode ser citado para a escolha do setor elétrico é a experiência prévia da pesquisadora na realização de pesquisa no setor elétrico, em particular a realização de uma pesquisa em uma empresa de geração do setor elétrico. Tal experiência pode facilitar a compreensão do funcionamento e das modificações na contabilidade gerencial e no gerenciamento de relacionamentos interempresas do caso em questão.

Como razão para a escolha da Eletriklight como estudo de caso pode ser citado também o fato de ser uma empresa de grande porte, importante na economia brasileira, conforme demonstrado no item 4.4 desta tese.

Por fim, mas não menos importante, o fato da pesquisadora ter obtido acesso às informações da empresa foi crucial na escolha do caso em questão. Por meio de contatos pessoais com profissionais da área de contabilidade gerencial, a pesquisadora teve acesso ao gestor da área de contabilidade e planejamento tributário da empresa, com quem agendou reuniões na empresa e estabeleceu o vínculo necessário para a realização da pesquisa.

4.4 Relevância da empresa estudada

Fundada na década de 1960 como sociedade de economia mista, a Eletriklight (nome fictício, tendo em vista que o nome da empresa foi alterado por motivo de confidencialidade) foi criada a partir da fusão de um Grupo privado e o Governo do Estado onde a empresa atua, com as funções desempenhadas pelo Departamento de Águas e Energia (DAE). Privatizada no ano 2000, através da aquisição em leilão da empresa por um consórcio de empresas formado por dois bancos federais e um Grupo internacional, que é uma das principais companhias de energia elétrica da Europa (Site da Empresa Pesquisada, 2011).

O Grupo Controlador possui atualmente participação de 90% no total de ações da Eletriklight. O Grupo acumula investimentos no Brasil na ordem de R\$ 17 bilhões desde sua constituição em meados dos anos 1990. Investimentos estes que estão distribuídos entre aquisições de empresas em leilões de privatizações, compras de ações, aumentos de capital e investimentos nas controladas de distribuição e geração. Em 2010, o Grupo atingiu o *investment grade*, pela agência de *rating Standard&Poors* (STANDARD & POOR'S, 2011).

Embora não tenha obtido o *investment grade*, a Eletriklight teve sua classificação elevada em duas posições na Escala Nacional Brasil no ano de 2010, caminhando para o mesmo nível de reconhecimento da sua controladora (STANDARD & POOR'S, 2011).

O Grupo atua no Brasil em diversos segmentos do setor elétrico. No segmento de distribuição atua, além da Eletriklight, através de outras empresas localizadas em outros Estados brasileiros, cujos nomes não serão citados por motivo de confidencialidade. Nos segmentos de geração e transmissão, bem como no setor de comercialização de energia elétrica atua através de outras sete empresas. Além das empresas supracitadas, o Grupo vem realizando novos empreendimentos no setor elétrico, através de três Sociedades de Propósito Específico (SPE) e de um Consórcio Empreendedor, que estão construindo centrais hidroelétricas em diferentes regiões do país. (SITE DO GRUPO DA EMPRESA PESQUISADA, 2011).

Importante empresa na economia brasileira, a Eletriklight é a uma das mais importantes concessionárias de serviços de distribuição de energia elétrica do país e fornece energia elétrica para 5% da população brasileira. Sua área de concessão possui uma extensão de mais

de cem mil km², com mais de 3,0 milhões de consumidores. A Eletriklight atende a cerca de 200 municípios do estado em que atua (site da empresa pesquisada, 2011).

No terceiro trimestre de 2010, a receita bruta da Eletriklight foi da ordem de R\$ 900,00 milhões, o Lucro Líquido foi de mais de R\$ 70,00 milhões e o EBITDA ultrapassou os R\$ 100,00 milhões. Ainda no terceiro trimestre de 2010 foram realizados investimentos na Eletriklight pelo Grupo da ordem de 200 milhões (Relatório de Acompanhamento do Grupo Controlador, 2011).

Ao iniciar a pesquisa, pensou-se em estudar a cadeia de produção do setor elétrico. Foi estabelecido um contato inicial com a Eletriklight, empresa distribuidora de energia, e com uma Companhia Hidroelétrica, que possui as atividades de geração e de transmissão. A ideia inicial era estudar algumas empresas da cadeia de energia elétrica, acreditando-se que por ser uma cadeia curta e estruturada – que envolve geração, transmissão e distribuição de energia elétrica – poderia ser interessante o estudo de toda a cadeia, onde encontraríamos diversas formas de relacionamentos entre empresas.

No entanto, após as conversas iniciais com funcionários da Eletriklight e da Companhia Hidroelétrica, percebeu-se que, em função do setor elétrico ser fortemente regulado não há troca de informações contábeis ou de outras espécies e o relacionamento entre empresas consiste única e simplesmente em compra e venda de energia. E a compra e venda de energia, por sua vez, se dá em leilão. Não há nenhuma exigência, demanda ou controle por parte da Companhia Hidroelétrica para com a distribuidora Eletriklight ou vice-versa, inclusive porque com relação ao produto (energia) não há estoque e os critérios de qualidade são estabelecidos e fiscalizados pela Aneel. Além disso, a Eletriklight tem diminuído a compra de energia da Companhia Hidroelétrica e aumentado a compra no mercado de energia (MAE - *Mercado Atacadista de Energia*), o que torna cada vez menor o relacionamento entre estas empresas.

Assim, com base nas primeiras entrevistas realizadas para esta pesquisa, identificou-se que, embora não fosse viável pesquisar o tema proposto nesta tese na cadeia produtiva do setor elétrico, seria possível estudar o tema proposto em uma ou mais empresas do setor, se baseando no forte relacionamento que empresas do setor elétrico possuem com diversos fornecedores envolvidos em uma série de atividades diretamente ou indiretamente

relacionadas ao seu processo produtivo, tais como construção, manutenção e reparo de estações e subestações, por exemplo.

A partir de então, resolveu-se estudar a Eletriklight como estudo de caso desta tese. Tendo em vista que, como é possível observar pelo exposto no presente item, a Eletriklight é uma empresa de grande porte, bem estruturada e organizada, que vem apresentando bons resultados e melhorando seu desempenho nos últimos anos.

O presente capítulo teve o intuito tão somente de mostrar a relevância do setor elétrico brasileiro e a importância da empresa escolhida como objeto de estudo de caso para o setor elétrico brasileiro, através de alguns dados históricos e contábeis. Detalhes técnicos e operacionais da Eletriklight sobre o tema desta tese poderão ser encontrados no quinto capítulo, onde abordaremos a descrição do funcionamento da empresa e de seu relacionamento com terceirizados.

5 A ELETRIKLIGHT – O CASO EM ESTUDO

Como explicitado, no item 4.4, a Eletriklight é uma empresa de grande porte, bem estruturada e organizada, que nos últimos anos melhorou seu *rating* junto às agências classificadoras de risco de crédito internacionais, além de ter expandido suas atividades nas regiões onde atua.

Além disso, a Eletriklight possui um grande volume de serviços e obras executadas por terceiros, cujos gastos são da ordem de R\$ 500,00 milhões e que abrange cerca de 20% de sua receita operacional líquida, tendo, portanto, interesse na melhoria dos relacionamentos com as empresas terceirizadas. Os tópicos aqui tratados levam em conta uma sequência do todo para as partes e elementos identificados nas entrevistas.

5.1 Estrutura da empresa

Por ser uma empresa de grande porte, a Eletriklight possui uma estrutura física bastante abrangente, envolvendo diversos prédios físicos. Além da sede, a empresa possui 7 filiais. Do ponto de vista de estrutura interna, a empresa é dividida em 98 unidades (que são subdivisões dos departamentos), 25 departamentos, 7 (sete) superintendências, 4 (quatro) diretorias e 1 (uma) presidência.

A seguir, encontra-se um breve resumo do organograma da Eletriklight, constando da Presidência, das Diretorias e Superintendências. Apenas os departamentos diretamente subordinados à Presidência estão no cronograma, tendo sido omitidos os demais departamentos e as unidades constantes nestes departamentos, por uma mera questão de síntese.

Um ponto peculiar e importante de ser ressaltado no organograma da Eletriklight é o fato de que as quatro diretorias apresentadas no organograma a seguir não estão subordinadas à Presidência da Eletriklight, mas sim à presidência do Grupo, que está situado em um cidade diferente de onde está situada a Eletriklight.

Tal organograma, apresentado na Ilustração 4, foi elaborado com base no organograma disponível no site da empresa (ELETRIKLIGHT, 2011) e no organograma fornecido pela Área de Gestão de Contratos, onde constam as últimas atualizações.

Ilustração 4 - Organograma da Eletriklight.

FONTE: Site da Eletriklight e Documentos Obtidos

A partir das visitas realizadas à empresa e das entrevistas efetuadas, observou-se que as áreas que são de maior interesse para esta pesquisa são as Superintendências de Planejamento e Controle e a de Operações. Com estas superintendências foi firmado um acordo formal baseado no protocolo ético redigido para esta pesquisa (vide apêndice 3).

Assim, com base neste documento foi acordado o período para a realização da pesquisa, bem como foi permitida a realização da pesquisa dentro do Departamento de Gestão de Contratos, que é um dos quatro departamentos constantes da Superintendência de Operações (os demais são Departamento de Serviços de Rede, Departamento de Gestão de Perdas e Departamento de Expansão e Novas Ligações) e dentro do Departamento de Contabilidade e Planejamento Tributário, que é um dos dois departamentos constantes da Superintendência de Planejamento e Controle (o outro corresponde ao Departamento de Planejamento e Controle de Gestão).

Também foi aventada a possibilidade de pesquisa no Departamento de Suprimentos, que está diretamente ligado à Presidência da Eletriklight e que possui as seguintes unidades: Unidade de Contratação de Materiais, Unidade de Contratação de Obras e Serviços e a Unidade de

Logística, Suporte e Planejamento de Suprimentos. Embora a gestão dos contratos de obras e serviços de atividades relacionados com o objeto da empresa esteja sob a responsabilidade do DGC, poder-se-ia ter ampliado o estudo do relacionamento entre a Eletriklight e seus fornecedores de serviços para estudarmos também o relacionamento da Eletriklight com fornecedores de suprimentos. No entanto, achou-se melhor restringir a pesquisa aos departamentos supracitados, em função de como a pesquisa fluiu nos departamentos escolhidos, da limitação de tempo e da relevância, profundidade e extensão das informações obtidas nas Superintendências de Operações e de Planejamento e Controle.

No decorrer da pesquisa, no entanto, sempre que necessário, foram consultadas outras superintendências, departamentos e unidades por intermédio dos gestores das áreas supracitadas. Assim, além de entrevistas com funcionários do Departamento de Gestão de Contratos (DGC) e do Departamento de Contabilidade e Planejamento Tributário, foram obtidas também entrevistas com o Departamento de Suprimentos e com os seguintes departamentos: Departamento de Serviços de Rede Departamento de Operação do Sistema, Departamento de Gestão de Perdas, Departamento de Operação e Manutenção e Departamento de Planejamento de Investimentos.

Isto ocorreu porque se buscou, no intuito de obter uma visão geral da empresa e do funcionamento das atividades que são terceirizadas, entrevistar funcionários de cada uma das atividades terceirizadas e monitoradas no DGC, quais sejam: (1) Corte e Religação, (2) Ligação Nova e Construção, (3) Inspeção e Fraude e (4) Manutenção.

Relacionados à contabilidade gerencial pode-se dizer que duas das quatro diretorias são responsáveis por produzir informações contábeis: a Diretoria Financeira e de Relações com Investidores e a Diretoria de Planejamento e Controle, conforme detalhados nas Ilustrações 5 e 6 a seguir.

Ilustração 5 - Organograma da Diretoria Financeira e de Relações com Investidores.

Ilustração 6 - Organograma da Diretoria de Planejamento e Controle.

Ilustração 7 - Organograma das Superintendências Operacionais estudadas nesta Tese.

Do ponto de vista hierárquico, os cargos da Eletriklight seguem a seguinte ordem: (1) técnico, (2) analista, (3) gestor, (4) gerente, (5) superintendente e (6) diretor. Foram entrevistados todos os níveis hierárquicos com exceção da diretoria.

5.2 Departamento de Gestão de Contratos

O Departamento de Gestão de Contratos (DGC) foi criado em novembro de 2006, com apenas uma gerente, uma secretária e uma analista, com a proposta de ter um controle maior sobre os contratos de prestação de serviços. Como mostra uma analista entrevista:

“Na época em que o departamento surgiu foi se acumulando as funções do departamento... Hoje a gente tem uma equipe enxuta.” (Sujeito 6)

Segundo relatos de funcionários apenas no final de 2009, três anos após sua criação, é que o departamento começou a participar do processo de contratação. Assim, pode-se dizer que

além de ser um departamento recente, havia poucas pessoas no departamento, fazendo com que o mesmo fosse se desenvolvendo aos poucos, com a vinda de novos funcionários e atribuições de novas funções para o monitoramento de fornecedores.

No ano de 2010 foram trazidos dois engenheiros para realizar as fiscalizações de campo. Depois disso ocorreram algumas substituições de funcionários que mudaram de área. E até o término do trabalho de campo efetuado durante esta pesquisa, a Área de Gestão de Contratos contava com um total de oito empregados: dois engenheiros, dos quais um deles é gerente; dois contadores; três administradores; e uma técnica em eletrotécnica (formada em engenharia, mas ainda não foi promovida à analista). Um engenheiro e um administrador são responsáveis pelo acompanhamento dos procedimentos técnicos e operacionais dos prestadores em campo e qualidade do serviço executado. Um contador e uma administradora são responsáveis pelas auditorias trabalhistas e fiscais. O outro contador é responsável pelo acompanhamento dos saldos dos contratos e recebimento da documentação trabalhista e fiscal enviada pelos prestadores de serviços à Eletriklight. E a outra administradora cuida da avaliação dos prestadores de serviços para fins de seleção e contratação. O acompanhamento do sistema cadastro de terceiros (CAD) fica sob a responsabilidade da técnica, que também acompanha a avaliação das prestadoras de serviços, para fins de *ranking* e premiação.

Antes da criação do DGC, os contratos eram controlados pela área de suprimentos, onde começa todo o processo de contratação, coleta de preços e definição das especificações técnicas. Hoje os contratos continuam na área de suprimentos, durante o processo de contratação, mas no momento em que o contrato é estabelecido e firmado, as áreas usuárias daquele contrato passam a acompanhar o contrato. A área de suprimento tem a responsabilidade de cotar preços, firmar o contrato e fazê-lo ser executado, mas não de acompanhar a execução do contrato após a contratação. Como relata uma das funcionárias entrevistadas:

“Começou a sentir necessidade de fazer um controle maior sobre estes contratos, porque o gestor, como está muito no operacional, ele queria tomar conta do contrato, mas não tinha perna pra isso. Já a área de suprimento não tinha a responsabilidade de tomar conta deste contrato... Então ficava esta lacuna, então surgiu esta necessidade, o departamento foi instituído e a gerente inicial veio com várias ideias e propostas de tentar controlar estes contratos... Uma destas ideias foi o acompanhamento da documentação trabalhista, que hoje é feito aqui no departamento.” (Sujeito 6)

Assim, o DGC foi criado com o objetivo de gerenciar os contratos de serviços, após a contratação dos prestadores, sobretudo os contratos grandes, tidos como de sobrevivência da empresa, que são os contratos de corte, leitura, manutenção, construção e inspeção.

A contratação de serviços gerais, como limpeza, faxina, eventos etc, não são acompanhados pelo DGC, mas apenas contratados diretamente com a área de Suprimentos. Da mesma forma, a contratação de fornecedores de suprimentos, tais como materiais diversos e materiais específicos para a realização de atividades operacionais da Eletriklight são de responsabilidade da área de Suprimentos e não do DGC. Inclusive na área de Suprimentos há um laboratório e funcionários que ficam responsáveis pela realização de testes nos materiais contratados.

O gestor de cada contrato fica localizado na área de atuação do contrato. Um contrato de corte e religação da área metropolitana, por exemplo, será supervisionado por um gestor de contrato de corte e religação localizado na região metropolitana. Mas, se for um contrato de corte e religação num determinado interior, por exemplo, quem irá supervisionar o contrato é o gestor de corte e religação daquela região do interior. A empresa que atende no interior pode ou não ser a mesma que a empresa que atende na região metropolitana, mas será um novo contrato e, para cada contrato haverá um gestor responsável. O gestor de contrato não obrigatoriamente é o gestor da unidade de trabalho, mas é quem é responsável pelo contrato. Pode ser um gerente, um coordenador, mas, geralmente, é o próprio gestor da unidade que assume o papel de gestor do contrato, inclusive é ele quem assina o contrato formal. O ideal é que onde o gestor do contrato não possa estar, o Departamento OCG acompanhe estes contratos de modo que todas as cláusulas e obrigações contratuais sejam todas cumpridas.

“A proposta para o departamento é ser uma área de apoio, uma área que estenda a atividade do gestor, onde o gestor não pode estar, para que a gente possa estar. Sempre em parceria com o gestor.” (Sujeito 6)

O DGC acompanha atualmente cerca de 100 (cem) contratos. Como algumas empresas possuem mais de um contrato, o total de fornecedores que são acompanhadas por esta área correspondem a aproximadamente 50 empresas (47 empresas no decorrer da pesquisa). Na área de Suprimentos o número de contratos é bem maior, já que envolve todo tipo de contrato,

enquanto no DGC são acompanhados apenas os contratos mais volumosos em termos de quantidade de terceirizados e volume financeiro contratado.

5.3 Contrato

O contrato é formado por diversas cláusulas: técnicas, jurídicas, comerciais etc. Os contratos da Eletriklight são padronizados. Até o início de 2011, tanto grandes contratos como pequenos possuíam o mesmo padrão. Dentre os documentos anexados aos contratos podemos citar o código de ética, uma diretriz de saúde e segurança a ser cumprida pela empresa contratada, o uso de fardamentos adequados ao tipo de trabalho realizado, EPCs (Equipamento de Proteção Coletiva), EPIs (Equipamento de Proteção Individual) etc.

Como afirma uma das funcionárias entrevistadas:

“Os contratos são mais ou menos padrão. Dos contratos novos, que estão surgindo, são totalmente padrão, porque foi feito todo um estudo para corrigir os excessos de cláusulas, diminuir as cláusulas que existiam, para facilitar o trabalho, então hoje a gente tem um contrato bem conciso.”
(Sujeito 6)

No momento da realização desta pesquisa toda a estrutura do Departamento OCG estava sendo modificada, em função de alterações ocorridas nos contratos. As mudanças no DGC iniciaram em 2009 e passaram a ser implementadas em 2011, com a entrada dos novos contratos. Ocorreram mudanças significativas nos contratos iniciados em 2011 em relação a três itens: (1) na elaboração dos contratos; (2) nas empresas contratadas; e (3) na forma de contratação das atividades executadas por terceiros.

Com relação às alterações ocorridas na elaboração dos contratos da Eletriklight, foi estabelecida uma minuta fixa para todos os contratos e o que diferencia um contrato de determinada atividade de outro são as especificações técnicas descritas nestes contratos. Os contratos são divididos em quatro tipos: contrato comercial, técnico, de construção e de manutenção. Cada um tem suas características, que são estabelecidas nas especificações técnicas. Até 2009, havia uma especificação muito ampla para cada contrato. Assim, cada área operacional da Eletriklight elaborava o contrato com as especificações e exigências que achavam serem necessárias.

Como as especificações técnicas são bem diferentes de uma atividade para outra, ou seja, as especificações da área comercial são diferentes da área técnica, os contratos eram completamente diferentes de uma área para outra. No entanto, com as modificações ocorridas, criou-se um roteiro, a partir de estudos que foram conduzidos no ano de 2009, com a finalidade de tornar as especificações contratuais mais fáceis de serem elaboradas, seguidas e cumpridas, na medida que este roteiro tornou os contratos padronizados de área para área. Assim, atualmente há uma minuta e especificações técnicas padronizadas para cada tipo de contrato.

No que diz respeito às mudanças nas empresas contratadas, nos meses de junho e julho de 2011 foram realizados novos contratos e, portanto, foram modificadas as prestadoras de serviços acompanhadas pelo DGC. Algumas prestadoras novas foram contratadas, algumas prestadoras que já trabalhavam com a Eletriklight há muitos anos tiveram seus contratos rescindidos e outras empresas, embora tenham continuado a trabalhar com a Eletriklight tiveram seus contratos alterados, em função de terem passado a atuar em outras atividades ou outras localidades diferentes das que atuavam anteriormente. Houve casos, inclusive, de empresas que possuíam contratos na área comercial e passaram a ter contratos na área técnica e vice-versa.

Estas mudanças ocorreram porque os contratos estavam se encerrando no decorrer do ano de 2011. Eram contratos com prazo de validade de dois e três anos. Até então, quando os contratos se encerraram normalmente se faziam as propostas de renovação destes contratos. Apresentavam-se as condições de pagamento novas, as atividades novas e as empresas que estavam já com contratos vigentes, a vencer, elas apresentavam uma proposta ou uma contraproposta para se manter ou não prestando determinado serviço para a Eletriklight. E, após a privatização e até o ano de 2011, se mantiveram praticamente todas as empresas que já estavam contratadas pela Eletriklight. Há casos de empresas que prestam serviços para a Eletriklight há cerca de 40 anos, ou seja, que desde muito antes da privatização já trabalhavam para a Eletriklight.

Apesar das modificações nos contratos ocorridas no decorrer de 2011, grande parte das empresas continuaram a trabalhar com a Eletriklight, mas com base em reajustes de preços. Não houve renovação contratual, todos os contratos elaborados são novos, foram feitos no

ano de 2011. Alguns contratos foram feitos com as mesmas empresas, outros com outras empresas, mas são contratos completamente novos.

Como afirmou uma das analistas entrevistadas:

“[...] não foram mudanças tão radicais [...] Então, com isso você traz, quase 11 anos, de 2000 para cá, as mesmas empresas trabalhando, então querendo ou não, tem-se aquela forma de trabalhar, que é característica daquela empresa, então você muda aqui ou ali, mas o geral se mantém.” (Sujeito 6)

O que ocorreu em 2011, é que, à medida que os contratos foram vencendo, se resolveu abrir a concorrência para o mercado. Foram feitas cotações abertas e uma especificação técnica para cada tipo de serviço. Como afirma uma das funcionárias entrevistadas:

“A intenção foi realmente mudar... Com relação à qualidade principalmente.” (Sujeito 6)

A área de suprimento foi a responsável pela tomada de preços para a modificação das empresas prestadoras. De acordo com uma das funcionárias entrevistadas “foi um marco para a Eletriklight.” Foi um trabalho envolvendo não apenas a área de suprimento, mas também todas as áreas operacionais da Eletriklight, que tiveram seus contratos modificados, que mantiveram as empresas ou não, mas que mudaram os contratos.

Mesmo para os novos contratos que foram realizados com empresas que já atuavam antes para a Eletriklight, foram apresentadas propostas de diversos fornecedores, que não trabalhavam com a Eletriklight antes. Em alguns casos, conforme depoimento de funcionários da Eletriklight e de fornecedores, a concorrência chegou a mais de 40 prestadores. Foram analisadas cada uma das propostas apresentadas pelos concorrentes durante a tomada de preços – proposta técnica, proposta comercial, proposta de preço etc. Foram apurados os valores de preços históricos e calculados novos preços para cada uma das atividades a ser contratada, baseados em fórmulas paramétricas. Assim, após a avaliação de todos estes pontos, algumas empresas se mantiveram, porque conseguiram apresentar propostas que foram interessantes, em alguns casos atingindo outras regiões onde não trabalhavam antes. Já outras empresas não conseguiram se manter, sendo substituída por outras na execução de determinada atividade.

No que tange às alterações ocorridas na forma de contratação, é importante observar que a forma de se contratar determinadas atividades também mudou, trazendo implicações para o acompanhamento destas atividades. Assim, atividades que antes eram contratadas e executadas separadamente, como corte e religação e ligação nova, por exemplo, passaram a ser contratadas mediante o mesmo contrato.

Em função disso, as diferentes áreas operacionais, que respondem a superintendências diferentes, tiveram que atuar conjuntamente para criar uma especificação técnica única, numa minuta de contrato única, cuja elaboração contou com a participação do departamento jurídico também. Antes destas mudanças, os contratos na Eletriklight tinham características muito peculiares. A área comercial tinha um contrato, era uma minuta base, mas que tinha uma série de exceções aplicáveis à área comercial. A área técnica também tinha um contrato base, também com uma série de exceções aplicáveis à área técnica. Hoje estas peculiaridades foram respeitadas, mas fazem parte de um contrato único.

Mesmo nos novos contratos, vale salientar que persiste a questão da responsabilidade solidária e subsidiária da Eletriklight com os prestadores de serviços. Esta é uma questão sobre a qual a Eletriklight vai continuar correndo riscos, tendo em vista que as empresas prestadoras de serviços vão continuar trabalhando com pessoas, então a possibilidade de ocorrência de um passivo trabalhista e da Eletriklight responder subsidiária e solidariamente sempre vai existir. Na nova minuta contratual, no entanto, foram utilizadas as cláusulas que já existiam, com algumas melhorias no sentido de tentar proteger um pouco mais a Eletriklight, sem que houvesse detrimento daquela empresa que está sendo contratada. Algumas cláusulas ficaram mais claras, outras cláusulas foram incluídas com este intuito.

Outro ponto considerado importante a respeito das modificações ocorridas diz respeito à penalização das empresas. Uma das funcionárias entrevistadas afirmou que com a modificação dos contratos a Eletriklight teria mais liberdade para penalizar novos prestadores que deixassem de prestar os serviços adequadamente. Ao ser indagada se antes destas modificações não havia liberdade para punições, esta mesma funcionária respondeu:

“Existia, mas como eu falei, como as empresas já estavam trabalhando há muito tempo com a Eletriklight, então algumas atividades já estavam viciadas, então hoje não. Hoje com este novo contrato, esta se tentando fazer com que isso seja dirimido da melhor forma.” (Sujeito 6)

As penalidades a que estão sujeitas as prestadoras de serviços contratadas pela Eletriklight são explicadas no item seguinte.

5.3.1 Penalidades contratuais aplicadas

Dentro de cada contrato estão previstas penalidades para o descumprimento das obrigações de segurança, trabalhistas, de entrega de documentos etc. Durante a fiscalização a empresa fica ciente do descumprimento de determinada obrigação e tem um prazo previsto para resolver a pendência. Dentre as formas de penalização poderão ser aplicadas advertência escrita, multa pecuniária e, dependendo do contrato, da dimensão do descumprimento de obrigações e da reincidência de erros, pode chegar a ocorrer até mesmo a rescisão do contrato.

No entanto, na prática, não há casos (segundo relatos de entrevistados) de rescisão de contratos em função de pendências ou incorreções verificadas nas fiscalizações, tendo em vista a gravidade de uma punição como esta. Já a multa é uma forma de penalização que ocorre com mais frequência, em função de descumprimento de obrigações trabalhistas e de procedimentos de segurança ou de execução do serviço, por exemplo.

De qualquer forma, antes da ocorrência da penalidade, o prestador de serviços deverá ser advertido verbalmente duas vezes. Persistindo a pendência ou incorreção, é enviada uma carta formal, onde se informa sobre o descumprimento de determinada cláusula contratual, sobre o tempo transcorrido desde o primeiro questionamento e sobre a penalidade que será aplicada. Inicialmente a penalidade consiste em um bloqueio da próxima fatura que o prestador tem a receber da Eletriklight e, posteriormente, caso a pendência ou incorreção não seja resolvida, será aplicada uma multa a ser descontada do valor que o prestador tem a receber.

Assim, pode-se observar que, mesmo no caso de multas, as empresas prestadoras de serviço são comunicadas formalmente e tem a obrigação de se corrigir dentro de um prazo estipulado.

5.3.2 Documentos financeiros solicitados nos contratos

Dentre os documentos exigidos contratualmente e enviados a Eletriklight estão as demonstrações financeiras. O Contrato estipula que as empresas contratadas forneçam o

Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração do Fluxo de Caixa, anualmente, assinadas pelo Contador e pelo Diretor da empresa prestadora de serviços, não é exigido que tais demonstrações sejam auditadas por auditor independente. Além disso, há uma solicitação contratual de envio de balancetes, semestralmente, e de envio de cópia do Contrato Social com alterações registradas.

5.4 Avaliação de fornecedores

O DGC, como dito anteriormente, foi criado justamente com o intuito de avaliar as principais empresas prestadoras de serviços, com os maiores contratos em termos de volume de mão de obra e riscos financeiros e trabalhistas. O foco do DGC reside no acompanhamento dos serviços já contratados, mas em função de modificações ocorridas nos contratos, recentemente, o Departamento também tem se envolvido na avaliação de fornecedores antes da contratação dos mesmos.

5.4.1 Avaliação dos prestadores de serviços no processo de contratação

Em 2009, o DGC começou a utilizar um indicador para fins de avaliação financeira das prestadoras de serviços. O indicador utilizado era empregado pela administração pública e consiste no valor do contrato dividido pelo valor do capital social da contratada. De acordo com a Lei 8.666/93 aplicada à administração pública, tal indicador deve ser igual ou superior a 10% para que possa haver contratação. Nas palavras de uma das entrevistadas:

“A gente quis fazer semelhante ao que administração pública faz, porque a Eletriklight já foi pública, então a gente pega o Capital Social, como a Lei 8.666/93, e vê quantos por cento ele tem.” (Sujeito 4)

Após a utilização deste primeiro indicador, o DGC sentiu a necessidade de avaliar outras informações financeiras e calcular outros indicadores provenientes do Balanço Patrimonial, da DRE e do Fluxo de Caixa da prestadora de serviços. Tais demonstrativos são solicitados às prestadoras de serviços já no Edital de Contratação, que é elaborado pela área de Suprimentos. Como dito anteriormente, não é exigido que tais demonstrações sejam auditadas

por auditor independente, mas apenas que sejam assinadas pelo contador e diretor da empresa. Além destas demonstrações foram exigidos às prestadoras de serviços que estavam concorrendo para serem contratadas, o contrato social e uma planilha contendo os gastos a serem realizados no decorrer da execução daquela obra ou serviço a ser contratada.

Em meados de 2010, um contador do Departamento de Contabilidade foi convidado a trabalhar no DGC com o intuito de criar estes indicadores. Durante a pesquisa não era mais o contador que havia criado a planilha com os indicadores que estava fazendo esta avaliação financeira, mas uma administradora que alegava ter dúvidas sobre os indicadores utilizados e que embora buscasse ajuda junto ao Departamento de Contabilidade, por este departamento ser bastante atarefado, não havia tempo nem funcionário suficiente que pudesse apoiá-la nesta atividade de avaliação financeira dos fornecedores, como percebe-se no depoimento a seguir:

“Eu pedi ajuda ao pessoal lá de cima, que é da contabilidade financeira e eles não tem muito tempo, e eu também como não sou contadora e não sei quais são os indicadores que o pessoal do setor utiliza, aí eu fico meio perdida e não confio [...]. Eu não sei se existem outros que deveriam estar aqui ao invés de margem líquida ou de liquidez imediata.” (Sujeito 4)

A primeira avaliação utilizando estes indicadores foi realizada em novembro de 2010. Após esta data todas as novas contratações utilizaram tal avaliação financeira.

Foram criados 10 indicadores, envolvendo itens como liquidez, endividamento e rentabilidade. Dentre os indicadores utilizados estão: endividamento, liquidez corrente, seca, imediata, margem líquida, rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido. A partir das notas obtidas com estes indicadores é calculado um resultado final e é feito um *ranking* com a pontuação de todas as empresas avaliadas. A avaliação criada pelo DGC segue o modelo proposto por Matarazzo (2006). A nota dada aos indicadores é feita de forma intuitiva. Foi criada uma escala, mas sem considerar os parâmetros do setor elétrico, e nesta escala (de 0 a 10,00) estabeleceu-se que, empresas que tivessem uma pontuação total inferior a 6,0 seriam reprovadas, ou seja, seria recomendado à Diretoria da Eletriklight a não contratação desta empresa, ou a não renovação de seu contrato.

Antes da contratação de novos fornecedores é efetuada uma avaliação fiscal, jurídica e econômico-financeira das prestadoras de serviços. Os indicadores utilizados nesta avaliação são calculados em planilhas de Excel. Portanto, ainda não há um sistema para este cálculo na

empresa, nem tão pouco tais informações são integradas com outros sistemas utilizados no DGC, tais como CAD Terceiros ou SAP-R3.

Esta avaliação é dividida em três partes: (a) análise do currículo da empresa e de responsáveis técnicos pelos serviços a serem executados e de registros e atestados legais emitidos pelo CREA e outros órgãos relativos à prestação de serviços; (b) obrigações legais, tais como certidões negativas e comprovações de regularidades com órgãos governamentais e obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais; e (c) análise financeira da prestadora de serviços. As pontuações para cada um dos três itens possuem o seguinte peso: 20% a primeira parte, 40% a segunda parte e 40% a terceira parte.

Do total de pontos obtidos através da análise financeira, tem-se que 50% referem-se à nota obtida através do uso de diversos indicadores e os outros 50% referem-se à nota obtida com o indicador obtido com a divisão do valor contratado pelo capital social.

É interessante observar que a escala de pontos dada ao indicador relativo ao capital social está estabelecida da seguinte forma: se o Capital Social for igual ou superior a 10% do Valor do Contrato, a empresa obtém a pontuação máxima, caso contrário, a pontuação vai diminuindo, em uma escala cuja classificação vai de “excelente” a “insuficiente.” Sendo que a recomendação dada no processo de análise financeira é a de que, caso o indicador relativo ao Capital Social não obtenha a pontuação máxima, ou seja, não seja superior ou igual a 10%, a empresa deverá ser desabilitada a concorrer no processo para contratação de seus serviços.

No entanto, na prática isso é algo difícil de ocorrer, conforme depoimento de uma das funcionárias sobre empresas que deveriam ter sido desabilitadas e não foram:

“Eu informo tudo, mas como estas empresas são muito antigas, já prestam serviço aqui há muito tempo [...] Então, às vezes, uma empresa que tem um capital baixo, como esta daqui que ficou da outra vez, mas que está na Eletriklight há vinte anos, aí eles não desabilitam.” (Sujeito 4)

O que se observou é que houve casos em que empresas com um percentual de Capital Social inferior a 10% do Valor do Contrato foi desclassificada, mas não propriamente em função deste indicador e sim por conta de uma série de outras razões, como por exemplo,

desempenho financeiro e operacional ruim. Da mesma forma, também se observou que houve casos em que o valor do Capital Social foi aumentado para atender esta exigência. No entanto, segundo relatos dos entrevistados esta avaliação financeira que vem sendo feita tem sido considerada na contratação das empresas. Não de forma determinística, mas tem sido um sinalizador para a Diretoria da Eletriklight de que determinada empresa poderá acarretar prejuízos se contratada, conforme uma funcionária narrou:

“A empresa realmente vai ser desabilitada quando a gente chegar aqui nos indicadores, eu pego o balanço, monto aqui e sai dando, pode ver que aqui também ele tem de zero a cinco pontos. Se tudo for muito ruim, lucro negativo, o passivo circulante monstruoso, aí aqui tiver zero, aí a gente vai sinalizar e o povo vai ver que a situação da empresa não está nada bom.” (Sujeito 4)

Assim, em função unicamente de baixo Capital Social as prestadoras de serviços não tem sido desabilitadas, mas em função de indicadores financeiros ruins tais empresas podem sim ser desclassificadas para a contratação.

Há relatos de empresas que possuíam Capital Social baixo e que não conseguiram dar continuidade a determinado contrato, chegando em alguns casos a pedir falência e, em função disso a Eletriklight precisou arcar com prejuízos financeiros, já que responde solidariamente por seus prestadores de serviços.

A contratação de serviços fica a cargo da área de Suprimentos, que é voltada para a cotação e escolha dos menores preços. De qualquer forma, como é uma decisão tomada em conjunto com as áreas operacionais, algumas vezes, o conhecimento da competência técnica e experiência de determinada empresa pelos gestores de determinada atividade terminam por influenciar a escolha de certa empresa em detrimento de outra que tenha o preço menor.

“Na verdade tudo fica muito a cargo do gerente ou do superintendente. Às vezes o suprimento pega e diz ‘o preço mais barato é este’, mas aí o gerente ou superintendente chegam à conclusão que a empresa que tem o maior conhecimento na área é outra, aí a empresa que tem um preço um pouco maior é melhor contratar outra. Aqui não é só preço não.” (Sujeito 4)

Antes da criação do DGC, todos os contratos eram contratados na área de Suprimentos e analisados apenas pelas áreas operacionais. Não havia, portanto, uma análise financeira dos contratos.

Os indicadores financeiros que vem sendo utilizados no DGC e que foram definidos por este departamento não são definidos contratualmente, mas o DGC pretende que, quando os indicadores estiverem realmente estabelecidos, sejam definidos e divulgados no Edital.

As demais áreas da Eletriklight não tem acesso ao resultado da pontuação obtida com o uso de tais indicadores financeiros. Apenas a área de suprimentos e os gestores das áreas operacionais tem acesso a este resultado. Em outras palavras, a informação que poderia ser útil a vários propósitos e áreas não apresenta essa abrangência. Um relatório final contendo o resultado da avaliação feita com fornecedores é enviado para a área de Suprimentos e para as áreas operacionais interessadas (que são aquelas que solicitam a contratação), junto com os procedimentos e critérios utilizados nesta avaliação.

No caso da avaliação financeira para acompanhamento de contratos seria possível informar os resultados desta avaliação para o prestador de serviços e dar sugestões e prazos para melhorias. No entanto, a avaliação financeira que é feita para fins de contratação não permite tal melhoria. Inclusive, no caso de empresas que apresentam um desempenho financeiro ruim e são desabilitadas, não é comunicado a tais empresas o porquê da desclassificação da mesma na concorrência para a prestação dos serviços.

Outro ponto importante na avaliação financeira que atualmente é realizada no DGC é que não é feita auditoria financeira nem antes, nem após a contratação das terceirizadas. Ao ser indagado sobre isto, um dos funcionários entrevistados explica que o departamento:

“Fiscaliza mais a parte trabalhista, o passivo que nós temos. Com relação a saber se ela é saudável financeiramente, não temos auditoria. É uma falha, não temos essa auditoria, apesar de haver dois contadores.” (Sujeito 12)

Assim, as auditorias realizadas, após a contratação, são a auditoria trabalhista e previdenciária e a auditoria da qualidade do serviço. Também não são solicitadas Demonstrações Financeiras auditadas para as prestadoras de serviços. Assim, embora o DGC tenha começado a avaliar financeiramente as prestadoras de serviços, percebe-se uma desconfiança generalizada nas informações e demonstrações contábeis enviadas pelas prestadoras de serviços a Eletriklight.

Conforme depoimentos tanto de funcionários da Eletriklight, quanto dos próprios terceirizados, mesmo as prestadoras de serviços classificadas como de grande porte, de acordo com o faturamento, não possuem sistemas internos de contabilidade, nem informações contábeis auditadas. Ao invés disso, terceirizam a sua contabilidade apenas para fins de imposto de renda e não para fins gerenciais, como é possível observar nos relatos abaixo de funcionários da Eletriklight entrevistados:

“Olha, a maioria (das prestadoras de serviços) é contribuinte de lucro presumido... Então, eles estão pagando sobre o faturamento [...] Se fizesse pelo lucro real, era mais fácil para gente levantar (informações contábeis), mas eu não sei até quanto a gente deveria entrar aí, porque aí é um particular deles. Despesas e receitas é deles... O que eu iria olhar na contabilidade? Olhar se as demonstrações contábeis são reais ou não. Só que eu sei que não são, de antemão eu sei que não são, por conta do próprio sistema de apuração deles, que é o lucro real, que não precisa ter o documento. Se paga alguma coisa, não está lá registrado.” (Sujeito 13)

5.4.2 Avaliação de fornecedores durante a execução dos serviços

Esta avaliação é realizada desde o início do Departamento, ao final de 2006 e envolve, basicamente, o acompanhamento dos fornecedores no que tange três itens: (1) documentação fiscal e trabalhista; (2) qualidade dos serviços prestados e (3) indicadores para fins de *ranking* e premiação dos principais fornecedores. Estes itens serão explanados nos itens a seguir.

5.4.2.1 Auditoria fiscal e trabalhista dos fornecedores

Existe um cronograma para a realização de auditoria fiscal e trabalhista das empresas prestadoras de serviços que são acompanhadas pelo DGC. Há uma quantidade mínima estipulada para execução de auditorias por ano na documentação social e trabalhista. A determinação do DGC é de que sejam realizadas três auditorias no primeiro semestre e três auditorias no segundo semestre, cada auditoria envolvendo três empresas fornecedoras, totalizando 18 empresas prestadoras de serviços auditadas anualmente pelo DGC.

No entanto, durante o ano em que foi realizada esta pesquisa (2011), foram feitas apenas duas auditorias fiscais e trabalhistas, englobando seis empresas. Não ocorreram as outras auditorias previstas em função das modificações que ocorreram no DGC no ano de 2011, que envolveram a contratação de novos fornecedores em meados de 2011, bem como o encerramento de alguns contratos.

Dessa forma, dentre as empresas acompanhadas pelo DGC, o que se observa é que nem sempre é possível auditar todas durante o ano. Isto consiste em uma das limitações do DGC, tendo em vista que apenas duas pessoas do departamento são responsáveis pela auditoria feita em campo, junto aos fornecedores.

As auditorias atualmente são feitas durante uma semana. Dois funcionários do DGC se dividem para, durante uma semana, auditar duas empresas, cada funcionário audita uma empresa diferente. Há um planejamento para que a auditoria seja feita de forma mais restrita e em menos tempo, para que, em uma semana, cada funcionário consiga fazer duas empresas, totalizando, assim, quatro empresas em cada auditoria fiscal e trabalhista. O que vem sendo pensado é que, por exemplo, documentos trabalhistas, que hoje são verificados em sua integridade, passem a ser avaliados por amostragem.

Seguindo o cronograma estabelecido são feitas visitas em campo, onde são checados vários itens pré-estabelecidos. Após estas visitas é feito um relatório de auditoria, onde estarão registradas as coisas corretas e incorretas encontradas durante a visita técnica, o que precisa ser corrigido e as oportunidades de melhoria. Depois é feita uma reunião com esta prestadora, onde é apresentado este relatório e é elaborado um plano de ação contendo as oportunidades de melhorias detectadas durante a auditoria. Este plano de ação será criado com prazos estabelecidos para o cumprimento de cada item, itens urgentes, itens que precisam ser executados rapidamente e outros que podem requerer um prazo maior para execução. E, por fim, será estabelecido um prazo para que este plano de ação seja integralmente cumprido pela prestadora.

Assim, como se observa, a auditoria fiscal e trabalhista é feita não apenas nos documentos enviados à Eletriklight, mas também é realizada uma visita aos fornecedores, onde são verificados em campo documentos trabalhistas, administrativos e previdenciários, tais como carteira de trabalho, FGTS, folha de ponto, dentre outros.

Na auditoria trabalhista é verificado se a empresa paga aos funcionários corretamente, ou seja, se os salários correspondem à atividade que está sendo executada e aos cargos que estão sendo ocupados, se tais salários são superiores aos mínimos exigidos para cada categoria de serviços, se são pagas horas-extras, se a carteira de trabalho está assinada, se houve variações

salariais, e se os salários estão sendo pagos em dia. Além disso, durante a auditoria é verificada também a existência ou não de passivo trabalhista e se a empresa está enviando a documentação em dia e atualizada.

Os funcionários do DGC fizeram treinamento para poder efetuarem tal auditoria trabalhista. No treinamento aprenderam a calcular os salários totais da folha de pagamentos a partir de informações da SEFIP (documento trabalhista que contém informações sobre quantos e quais funcionários prestam serviços para a Eletriklight), a calcular hora extra, rescisão, dentre outros cálculos.

5.4.2.2 Fiscalizações da qualidade dos serviços executados

Além desta auditoria fiscal e trabalhista, há também as fiscalizações, em campo, dos serviços que estão sendo executados. Tal fiscalização é realizada por engenheiros, que verificam se o pessoal está trabalhando com equipamento de proteção correto, se os procedimentos de segurança estão sendo executados corretamente, dentre outros itens.

A avaliação de serviços tem por objetivos: gerar indicadores que possam mensurar a qualidade dos serviços prestados, avaliar e reconhecer níveis de excelência alcançados pelas prestadoras de serviço. (Documento Interno: Apresentação para Fornecedores, pág.2, 2011)

Em cada regional da Eletriklight há gestores, coordenadores e fiscais. Cada um é responsável por acompanhar a execução dos serviços que são prestados por terceiros. Quem faz a fiscalização nas prestadoras de serviços são funcionários da Eletriklight. E o resultado destas fiscalizações é lançado no sistema corporativo (GIFs) por um dos funcionários do DGC. O DGC é responsável por gerenciar as informações colocadas no sistema GIFs referentes às fiscalizações em campo, por obter relatórios do sistema e apurar notas para os indicadores relativos a processos internos.

Operacionalmente, portanto, o que se vê é que há um acompanhamento constante das obras e serviços prestados, não apenas pela Eletriklight, mas também pelos terceiros. O próprio terceiro tem equipes de supervisão e controle, tendo em vista o risco de acidentes e auditorias externas (ministério público, ministério do trabalho etc.). Além disso, há ainda para o

prestador o risco de prejuízos financeiros. Como o pagamento do serviço ocorre apenas quando o serviço é prestado, então a não execução de um serviço implica no não recebimento, da mesma forma que um serviço mal prestado pode implicar em multas contratuais, por exemplo.

Os acompanhamentos de campo realizados pela Eletriklight, no entanto, são fundamentais tanto no intuito de proteger a Eletriklight de eventuais problemas trabalhistas, de segurança, dentre outros, acarretados pelos prestadores e com as quais a Eletriklight teria que arcar. Como também servem de apoio para o próprio prestador de serviço, no sentido que as auditorias verificam se as prestadoras estão cumprindo seus deveres com relação aos seus funcionários (se os funcionários estão recebendo seus direitos trabalhistas, se estão sendo pagos dentro da faixa salarial e em dia, se estão usando todos os equipamentos de segurança etc.) e da mesma forma verificam se os funcionários da prestadora de serviço estão cumprindo suas obrigações com a prestadora, ou seja, se estão trabalhando corretamente e seguindo os procedimentos técnicos e de segurança adequados a prestação do serviço. Uma das entrevistadas afirma, inclusive, que a fiscalização em campo efetuada pela Eletriklight observa até se os funcionários estão trabalhando satisfeitos ou não. A funcionária afirma que o trabalho de campo realizado pela Eletriklight serve para:

“Saber se o pessoal que está trabalhando não tem porque não estar satisfeito, porque ele tem que trabalhar satisfeito, porque ele está recebendo o trabalho em dia, está recebendo o tíquete alimentação, então a gente consegue ver este lado também.” (Sujeito 6)

Há plano de ação conjunto com as prestadoras de serviços tanto para realização de auditorias trabalhistas e fiscais, como também para as fiscalizações de campo. O trabalho em campo realizado pela Eletriklight informa aos gestores do contrato da Eletriklight e aos supervisores da execução de serviços da própria prestadora de serviço quando algum funcionário não está trabalhando adequadamente para que a empresa tome alguma atitude no sentido de treinar, advertir ou punir o funcionário em questão. Uma das funcionárias entrevistadas afirmou que quando um empregado terceirizado não está atendendo as exigências de execução de serviços deve ser punido para evitar problemas futuros para a prestadora de serviços:

“Esta pessoa pontualmente deve ser punida para que a empresa não seja punida lá na frente.” (Sujeito 6)

O fluxograma da fiscalização efetuada é apresentado na Ilustração 8 a seguir.

Ilustração 8 - Fluxograma das Atividades de Fiscalização da Eletriklight.

FONTE: Documento Interno. Apresentações, p. 5, 2011.

5.4.2.3 Avaliação dos fornecedores para fins de *ranking* e premiação

Periodicamente se faz a análise dos fornecedores. Tal avaliação surgiu em função de uma exigência da ISO da série 9000 para que os fornecedores fossem avaliados e não é feita em todos os fornecedores que foram contratados, mas apenas nos contratos que estão sob responsabilidade do DGC.

Assim, no DGC foram avaliadas no ano de 2011, através da metodologia que será descrita a seguir, as 47 empresas prestadoras de serviços que estão sob sua responsabilidade, mas destas empresas apenas 28 empresas foram classificadas (*rankeadas*). E dentre elas, apenas as 12 melhores empresas foram premiadas: sendo os três primeiros colocados na administração geral, os três primeiros na manutenção, os três primeiros em ligação nova, os três primeiros no corte e religação e os três primeiros na leitura.

Esta avaliação baseada em indicadores tanto serve para fins de premiação, como para avaliar todas as empresas acompanhadas pelo DGC. As 12 melhores empresas premiadas foram

aquelas chamadas de empresas âncoras por alguns funcionários, com base tanto no faturamento, como, principalmente, em função do risco trabalhista. São chamadas de âncoras aquelas empresas que tem um volume maior e uma quantidade maior de pessoas vinculadas aos contratos.

A definição de empresa âncora é dada por uma das analistas entrevistadas:

“A gente não tem mais esta nomenclatura, mas empresa âncora é aquela que atendia uma região e naquela região atendia vários tipos de serviços. Digamos, a gente tinha uma empresa em determinada cidade que trabalhava para construção, manutenção, atendimento. Ela era âncora porque estava fixa naquela regional e ali ela atendia todos os principais serviços daquela região.” (Sujeito 6)

O prêmio é denominado “Prêmio Empresa Parceira” e consiste em uma das etapas da avaliação de fornecedores, corresponde ao resultado final das avaliações. A premiação foi implementada recentemente, após as modificações e estudos que vem sendo realizados no DGC desde 2009. O primeiro prêmio foi entregue em 2010, mas de acordo com entrevistas realizadas foi apenas algo simbólico, representativo da avaliação realizada. Foram entregues placas aos primeiros colocados e os resultados foram divulgados mediante reunião com todos os fornecedores acompanhados pelo DGC, não houve premiação em pecúnia, embora isto seja algo que o DGC tem a intenção de implementar nas próximas premiações, mas até o final desta pesquisa não foram determinados valores financeiros para esta premiação.

De acordo com um dos funcionários entrevistados:

“Esse prêmio é uma composição de vários indicadores, indicador da qualidade do serviço, indicador de estoque de material, uma composição de vários indicadores que definem a premiação.” (Sujeito 12)

Diante do exposto, percebe-se que são premiadas apenas aquelas empresas que possuem um volume maior de funcionários. Isso porque uma empresa com muitos funcionários tem maior probabilidade de não estar cumprindo todas as obrigações legais, previdenciárias, sociais e trabalhistas, além de maiores riscos de que algum funcionário execute uma função errada.

Como afirma uma das analistas entrevistadas:

“Quanto maior a empresa (a prestadora de serviços), maior o risco para a Eletriklight, já que a Eletriklight responde solidária e subsidiariamente por estas empresas. Quanto mais a gente conseguir enxugar este risco menos problemas lá na frente a Eletriklight vai ter, teoricamente.” (Sujeito 6)

Dessa forma, estas 12 empresas são os fornecedores mais importantes da Eletriklight, os que possuem maior número de funcionários e, como consequência, terminam executando também uma quantidade maior de atividades e obtendo o maior montante em termos de valores contratuais. Por terem o maior número de funcionários tais empresas também possuem maiores reflexos trabalhistas e financeiros para a Eletriklight, como afirma uma das funcionárias entrevistada:

“A gente pega as maiores empresas que vão ter reflexos para a gente financeiros.” (Sujeito 9)

É feita uma divisão das 47 empresas que são acompanhadas no DGC em três grupos: 1, 2 e 3. Estas 12 empresas participantes da premiação estão classificadas no Grupo 1. As empresas do Grupo 2 correspondem às empresas de limpeza, manutenção predial e outros processos tidos como mais simples, não relacionados ao uso de energia de potência e totalizam 13 empresas. Por fim, no Grupo 3 são enquadradas empresas com processos ainda mais simples e não relacionados com as atividades essenciais da Eletriklight, tais como empresas que trocam extintores, empresas relacionadas à questões de saúde, segurança e meio ambiente, que corresponde ao restante das empresas.

No grupo 1 são avaliados tanto os processos internos (1-manutenção, 2-ligação nova, 3-corte e religação e 4-leitura) como a administração geral. No grupo 2 apenas a administração geral e o indicador do gestor daquela atividade são avaliados. E, no grupo 3, é avaliado somente o indicador do gestor daquela atividade. As empresas do Grupo 1 e 2 são classificadas de acordo com os indicadores utilizados pelo DGC, mas apenas as empresas do Grupo 1 são premiadas. Já as empresas do Grupo 3 nem podem ser avaliadas pelos indicadores utilizados no DGC, nem premiadas.

Como explica uma funcionária ao ser questionada sobre o porque da premiação ser feita apenas para empresas participantes do Grupo 1:

“Porque são empresas que tem mais resultados diretos para a gente. Que é onde a Eletriklight é mais questionada, até que ponto eu posso terceirizar, que é onde ela terceiriza os serviços de

manutenção, construção, porque são atividades que supostamente a própria Eletriklight deveria fazer e não terceirizar, porque são atividades principais, as outras não, são atividades intermediárias.” (Sujeito 9)

Outra questão que impede a premiação de todas as 47 empresas avaliadas pelo DGC, reside no fato de que nem todas têm todos os indicadores de processos internos que são avaliados, já que tais indicadores dependem da atividade que a empresa exerce. Algumas empresas possuem processos distintos dos avaliados (manutenção, de corte e religação, de ligação nova e de leitura), tais como processo de limpeza e conservação, por exemplo. Para tais empresas haverá apenas indicadores da administração geral e a nota dada pelo gestor para o processo desta empresa. No entanto, como o foco da premiação é o maior volume de mão-de-obra, tais empresas não serão premiadas.

Uma atividade importante, mas que não se encontra entre os processos internos avaliados, é a atividade de inspeção de clientes e identificação de fraudes. Só há uma única empresa no Estado que realiza este serviço. Assim, não tem como comparar esta empresa com outras. Também não é possível premiar neste processo uma única empresa que é quem faz isso em todo estado, então esta empresa foi descartada da premiação de processos internos. A área responsável por esta atividade faz uma avaliação desta empresa no que tange sua atividade operacional, mas não foram criados ainda indicadores específicos para esta atividade, nem tão pouco há premiação para esta atividade. Tal empresa participa apenas da avaliação da administração geral.

Ao ser questionada como foi feita a escolha dos fornecedores e atividades que participariam da premiação, uma das funcionárias entrevistadas respondeu:

“Tivemos que fazer nos processos que tem mais resultados para o meu cliente e para a Eletriklight financeiramente. Para a Eletriklight qual é o resultado financeiro destas empresas? Até que ponto ela é que está tratando o meu cliente, ela é que está lá na casa do meu cliente. Então a gente fez um estudo para saber quais são os processos que estão inteiramente ligados ao meu cliente e que traz resultados para a gente. Então a gente selecionou as empresas que se encaixam nestes itens e estamos avaliando para o prêmio.” (Sujeito 9)

É interessante observar que embora o foco da premiação sejam empresas prestadoras de serviços com maior volume de mão-de-obra, tal escolha está indiretamente relacionada à questões financeiras, como explica uma funcionária entrevistada:

“Como financeiro, eu quero dizer mão-de-obra, porque se ela trabalhar ruim com aquela pessoa que ela contratou para prestar serviços para mim, se ela não pagar o salário dela em dia, se ela não

pagar hora extra em dia, se não for responsável socialmente com aquele funcionário, então eu futuramente vou ter um problema financeiro. Então o que eu falo financeiro, é a mão de obra que é contratada para me prestar serviço.” (Sujeito 9)

Outra observação interessante com relação à premiação é de que a mesma não é feita por região e sim por Estado. Então se dentre as 12 empresas participantes, houver 10 empresas que tenham contratos de Leitura com a Eletriklight, por exemplo, as 10 empresas irão concorrer aos três primeiros lugares nesta atividade, ainda que determinada empresa preste serviços de leitura para cinco cidades enquanto outra empresa presta serviços de leitura apenas para uma cidade. No entanto, já ocorreram exceções nesta premiação; houve um caso, por exemplo, em que havia apenas duas empresas concorrendo em determinada atividade, sendo que uma empresa executava aquela atividade em cinco regiões e outra empresa executava aquela mesma atividade em três regiões. Neste caso específico, ao invés de apurar os indicadores e o resultado por empresa, se apurou por regional, como se existissem 8 (oito) empresas, ao invés de apenas 2 (duas) empresas concorrendo ao prêmio.

Desse modo, o que se nota é que as empresas do Grupo 1 irão participar da premiação nos processos internos em que ela possui contrato com a Eletriklight. Com relação à administração geral, embora todas as empresas, exceto as do Grupo 3, sejam avaliadas por indicadores da administração geral, apenas serão premiadas as 12 maiores empresas constantes do Grupo 1. A ideia é evitar a comparação de uma empresa com 1000 funcionários, por exemplo, com outra empresa que possui apenas 20 funcionários.

Em resumo, são 5 categorias premiadas: a categoria da administração geral e as 4 (quatro) categorias de processos internos (1-manutenção, 2-ligação nova, 3-corte e religação e 4-leitura). Como cada categoria recebe três prêmios (primeira, segunda e terceira melhor empresa em cada categoria), o total de prêmios dados são 15.

No entanto, não são 15 empresas premiadas, mas apenas as 12 empresas que estão participando da premiação. Assim, algumas destas 12 empresas poderão receber mais de um prêmio, já que até a modificação nos contratos (meados de 2011) tais empresas tinham contratos para a realização das quatro atividades descritas nos processos internos. Dessa forma, uma determinada empresa poderia obter o primeiro lugar em manutenção e o segundo lugar em corte, por exemplo. As categorias e os indicadores utilizados são descritos no item a seguir.

5.4.2.3.1 Indicadores utilizados na avaliação dos fornecedores para fins de *ranking* e premiação

A avaliação dos fornecedores para fins de *ranking* e premiação é feita com base no *Balanced Scorecard* - BSC utilizado pela Eletriklight. O BSC inclui medidas relativas ao desempenho organizacional e ao planejamento de metas. Kaplan e Norton (2006) prescreveram um BSC que divide os indicadores em quatro perspectivas, quais sejam: (1) financeira; (2) clientes; (3) processos de negócios internos e (4) aprendizagem e crescimento. São estabelecidas medidas de desempenho, baseadas na visão e estratégia da organização, para cada uma destas quatro perspectivas.

Não foram encontrados pela pesquisadora, na literatura internacional pesquisada, artigos sobre BSC especificamente aplicados à terceirização, embora haja trabalhos que associem o BSC ao relacionamento entre empresas e à cadeia de suprimentos, tais como os trabalhos de Frimanson e Lind (2001), Brewer e Speh (2000), Park; Lee e Yoo (2005). Há ainda uma tese nacional de autoria de Barreto (2005), que desenvolveu um modelo de BSC aplicável à avaliação de fornecedores terceirizados.

Na Eletriklight, ao aplicar o BSC na avaliação de empresas terceirizadas, as perspectivas estabelecidas por Kaplan e Norton (2006) foram subdivididas em dois itens: (1) administração geral e (2) processos internos.

A administração geral envolve todas as empresas do 1º e 2º Grupo, como explanado no item anterior, e engloba indicadores de processos administrativos relacionados à Recursos Humanos e atendimento ao cliente. A administração geral engloba as seguintes dimensões propostas pelo BSC: (a) financeira, (b) clientes e (c) aprendizado e crescimento.

(a) A dimensão financeira:

Esta dimensão não envolve a saúde financeira propriamente dita da prestadora de serviços, mas questões que, na visão dos funcionários, podem ter implicações financeiras tendo em vista a responsabilidade solidária da Eletriklight com seus fornecedores, como por exemplo, (a.1) a entrega da documentação trabalhista, (a.2) a ocorrência de demanda trabalhista com reflexo para a Eletriklight e (a.3) o desempenho da gestão administrativa. Tais itens possuem

implicações financeiras para a Eletriklight na medida que, conforme afirmou uma das entrevistadas:

“Se o fornecedor não pagar a folha de pagamento daquele funcionário a Eletriklight se responsabiliza, se houver um acidente, a gente se responsabiliza solidariamente a tudo.”
(Sujeito 9)

O indicador que mede a entrega da documentação trabalhista pontua de acordo com a quantidade e a pontualidade dos documentos trabalhistas entregues. Assim, empresas que entregaram todos os documentos em dia receberão a pontuação máxima neste item, enquanto empresas que deixaram de entregar algum documento em dia terão apenas um percentual da nota máxima, de acordo com a quantidade de documentos em atraso e de dias de atraso.

O indicador que trata da ocorrência de demanda trabalhista com reflexo para a tomadora. Este é um indicador que compara o passivo trabalhista da prestadora de serviços com o valor do seu Capital Social. Para atingir a nota máxima neste indicador a prestadora de serviços deverá ter um passivo trabalhista inferior a 20% do Capital Social. Isto porque se a empresa tiver um Capital Social inferior ao valor da demanda trabalhista, por exemplo, está claro que quem terminará arcando com esta demanda trabalhista é a Eletriklight.

“Este é o único que realmente a gente pega o valor da saúde financeira dela, para fazer um reflexo do que ela deve na questão trabalhista, porque se ela falir, a Eletriklight vai ter que assumir.” (Sujeito 9)

Por fim, o indicador de Desempenho da Gestão Administrativa diz respeito à questões administrativas dos terceirizados, tais como a participação das empresas terceirizadas em programa de prevenção de riscos ambientais, a participação em programa de controle médico e saúde ocupacional, bem como a entrega de determinados documentos, tais como o laudo técnico das condições e ambiente do trabalho e o certificado de registro do serviços especializado.

(b) A dimensão de Clientes:

Tal dimensão possui dois indicadores voltados para a medição da satisfação dos consumidores: (b.1) índice de inconformidade do serviço e (b.2) índice de desempenho das áreas da qualidade percebida – que é um indicador da ABRADÉE.

O índice de inconformidade do serviço apura se o prestador de serviços está seguindo corretamente os procedimentos para a execução da atividade, bem como normas de seguranças, por exemplo, se o prestador está usando EPI (equipamento de proteção individual, tais como luvas, capacetes, óculos, as vestimentas etc.) e EPC (equipamento de proteção coletiva, tais como cone, escada, carro etc.), se tais equipamentos estão em condições de uso, por exemplo, a luva não pode ter uma perfuração, não pode estar cortada, rasgada, as vestimentas tem que estar em perfeito estado, já que se as mesmas sofrerem qualquer dano, não terão resistência suficiente para receber uma descarga.

No sistema GIFs os coordenadores lançam informações referentes à inconformidade dos serviços, um indicador que mede se os prestadores estão executando corretamente suas atividades, seguindo todos os procedimentos ou não. É calculado um indicador com base na quantidade de serviços realizados no mês e na quantidade de fiscalizações realizadas.

O Índice do desempenho de qualidade percebida é um indicador em que a Eletriklight é medida pela ABRADÉE, que busca identificar até que ponto a Eletriklight está prestando bem seu serviço à sociedade, ou seja, até que ponto o consumidor percebe o serviço que vem sendo prestado pela Eletriklight como um serviço de boa qualidade. Como o resultado deste indicador é dado por regional da Eletriklight e para cada regional trabalham duas ou mais empresas, então a nota que é atribuída aquela regional será a mesma para todas as empresas que prestam serviços naquela região. Por exemplo, se o índice do desempenho da qualidade percebida for de 90% em uma determinada cidade (ou seja, 90% da população desta cidade percebe o serviço da Eletriklight como sendo de qualidade) e houver duas empresas que trabalhem naquela região para a Eletriklight, então o índice de cada uma destas duas prestadoras de serviços será de 90%.

(c) A dimensão de aprendizagem e crescimento:

Nesta dimensão foram considerados 7 indicadores que estão relacionados com recursos humanos. Dois deles relacionados a acidentes, que são: (c.1) a taxa de frequência de acidentes

e (c.2) a taxa de gravidade destes acidentes (que envolve questões como a quantidade de dias em que o funcionário fica afastado do trabalho e a taxa de mortalidade). O terceiro indicador, (c.3) *Turnover*, é um indicador calculado através do sistema CAD de terceiros e que fornece a rotatividade de funcionários da prestadora de serviços. Por fim, os demais indicadores medem até que ponto a formação dos funcionários atende ao contrato e às necessidades da prestação de serviços. São indicadores que representam: (c.4) o nível de escolaridade (primeiro grau, segundo grau, nível superior), a capacitação dos funcionários para atuar no setor elétrico (que envolve os cursos: (c.5) NR10 básico e (c.6) complementar, que são cursos solicitados pelo Ministério do Trabalho para que o eletricitista possa atuar com sistema elétrico de potência) e (c.7) a atualização do cadastro de funcionários no CAD Terceiros. Os funcionários que trabalham para as prestadoras de serviços devem ter a formação de eletricitista, o ensino médio completo, os cursos NR10 básico e complementar e, além disso, a prestadora de serviços deve fornecer um treinamento capacitando seus funcionários a executar as atividades que serão realizadas pela prestadora (corte, construção, manutenção etc.).

Quanto à Categoria Processos Internos, os indicadores referem-se aos quatro processos internos avaliados, quais sejam: (1) manutenção, (2) ligação nova, (3) corte e religação e (4) leitura. Os índices calculados nesta categoria são obtidos através das fiscalizações em campo que são gerenciadas pelo DGC e colocadas no sistema GIFs, que emite relatórios e apura notas para os indicadores relativos aos processos internos.

Há indicadores para cada uma das atividades avaliadas nos processos internos. Todos estes indicadores, juntos, irão fornecer os resultados da avaliação de cada Regional da Eletriklight. Por exemplo, em determinada região pode haver uma prestadora de serviços que seja responsável pelo processo de manutenção, de corte e de ligação nova. Então esta prestadora será avaliada nestes três processos e a nota final desta prestadora será composta pelas notas obtidas nestes três processos. Por fim, a nota a ser obtida pela Eletriklight em determinada região será a nota desta prestadora de serviços, já que é a prestadora quem realiza os serviços da Eletriklight naquela região.

“Eu vou avaliar aquele indicador, porque através daquele indicador eu sei se minha regional vai boa, se vai ser excelente, se vai ser muito bom, insuficiente, porque ela é que vai me dar o resultado para eu obter este indicador.” (Sujeito 9)

5.4.2.3.2 Critérios de pontuação dos indicadores

Na categoria administração geral o total máximo de pontos que pode ser obtido por uma empresa prestadora de serviços corresponde a 100 (número alterado por questões de confidencialidade). Da mesma forma, em cada uma das atividades (manutenção, ligação nova, corte e religação e leitura) a pontuação máxima também é 100. Este total de pontos é obtido através de uma pontuação (com pesos diferentes) para cada um dos indicadores.

As empresas que obtiverem os melhores resultados na administração geral já recebem premiação. O *ranking* das empresas, no entanto, será calculado somando a pontuação obtida na administração geral, que tem peso de 50%, com a pontuação obtida nos processos internos, que possuem peso de 50%. O interessante é que a pontuação é dada de duas formas: (1) melhor pontuação na administração geral e (2) melhor pontuação nos processos internos. Sendo que, ao avaliar os processos internos, a nota da administração geral terá peso de 50%, enquanto a pontuação obtida nos processos internos propriamente ditos terá peso de 50%. O argumento para que seja feito desta forma reside no fato de não se querer premiar empresas que, embora tenham uma boa atuação em sua atividade (manutenção, corte, religação etc.) tenham resultados ruins em questões trabalhistas e de segurança, como explica a seguir uma funcionária:

“Porque não adianta ele me dar um resultado bom na manutenção, se meu resultado na documentação trabalhista, na minha atualização, na minha segurança não fosse bom também.”
(Sujeito 9)

No entanto, existe uma discussão interna no DGC para que esta avaliação realmente passe a ser feita separadamente, porque o que ocorre atualmente é que o valor obtido na administração geral é somado com o resultado que a prestadora de serviços obteve no processo interno. Assim, a nota final para o processo interno da prestadora termina sendo influenciada pela nota da administração geral.

O DGC vem estudando melhorias nos indicadores e na metodologia de avaliação. Ao fazer um levantamento dos indicadores utilizados por outras empresas do Grupo e ao comparar a avaliação feita hoje na Eletriklight com a avaliação de fornecedores realizada por estas outras

empresas, foi verificada a ausência de alguns indicadores, como responsabilidade social, por exemplo.

Outras melhorias que foram feitas recentemente para fins de premiação, foi a adição de pontos extras para empresas que ao longo do ano não tiveram nenhum processo trabalhista e a exclusão da premiação de empresas com acidentes fatais. Tais decisões são tomadas por um comitê formado pelos superintendentes e pelo presidente da Eletriklight. No regulamento da premiação está claro que a decisão de quem serão os vencedores é tomada pelo Comitê e que questões de segurança, meio ambiente e outras informações tidas como importantes também ficarão a critério do comitê decidir se irão influenciar ou não a premiação.

Por fim, para obter a pontuação final de cada empresa, é calculada uma nota para cada indicador, com base em parâmetros que fornecem a classificação da empresa em: excelente, muito bom, bom, suficiente e insuficiente.

5.4.2.3.3 Implicações das modificações nos contratos na avaliação de fornecedores

Com as modificações nos novos contratos a partir de meados de 2011, as empresas âncoras deixaram de existir, ou seja, para atender determinada região, ao invés de uma única prestadora de serviços, haverá duas ou três prestadoras para cada região para atender as diferentes atividades. Assim, pode-se dizer que desde então a avaliação de fornecedores que começou a ser implementada em 2009 e realizada efetivamente em 2010 também sofrerá modificações. Os indicadores utilizados na avaliação de fornecedores serão os mesmos, mas serão aplicados a um número maior de empresas em determinada região. Ou seja, a avaliação de cada regional não poderá ser mais feita com base nos indicadores de uma única prestadora, indicadores estes fragmentados para cada uma das atividades distintas da prestadora (por exemplo, indicadores para manutenção, para ligação, para corte e religação).

Com estas modificações, cada prestadora de serviços terá uma avaliação diferente, que irá compor a avaliação da Regional. Assim, uma mesma empresa terá uma avaliação na leitura, no corte e na ligação nova, enquanto outra prestadora será avaliada em manutenção, construção e poda.

5.4.2.3.4 Divulgação dos indicadores avaliados

Ao ser questionada sobre a divulgação dos indicadores utilizados na avaliação dos fornecedores, uma das funcionárias entrevistadas afirmou:

“A gente não precisa já determinar, especificando os indicadores. Ela só precisa saber que ela vai ser avaliada, agora como ela vai ser avaliada, independe.” (Sujeito 9)

No entanto, observou-se, durante a pesquisa, que antes da avaliação dos indicadores criados pelo DGC é entregue, durante uma reunião com todos os fornecedores, um regulamento contendo os procedimentos da avaliação e os indicadores que serão utilizados.

Além disso, antes mesmo de ser realizada tal avaliação formalmente no DGC, muitos dos indicadores utilizados hoje já eram avaliados pelos gestores dos contratos que cobravam da prestadora de serviços melhores resultados.

5.4.2.4 Avaliação financeira de fornecedores após a contratação

No DGC há um acompanhamento financeiro das prestadoras de serviços que consiste apenas na avaliação do faturamento financeiro de cada contrato e do saldo a pagar deste contrato, se este saldo está deficitário ou superavitário. Não há um acompanhamento dos custos dos fornecedores, nem de indicadores financeiros após a contratação.

No entanto, é importante ressaltar que, como o departamento encontra-se ainda em processos de mudanças, no que tange a avaliação de fornecedores ainda estão sendo discutidas diversas questões, como por exemplo, a inclusão ou não da avaliação financeira dos fornecedores no processo de premiação, os indicadores que deverão ser utilizados ou não, quem deverá realizar esta avaliação, dentre outras. Ao falar de mudanças que estão sendo sugeridas, uma das entrevistadas afirmou:

“Eu vou sugerir novas mudanças, a questão de responsabilidade social, a questão da segurança. Eu vou tentar colocar indicadores que realmente possam refletir, para que elas (as prestadoras de serviços) possam melhorar.” (Sujeito 9)

A avaliação dos fornecedores envolve a avaliação de diversos indicadores, em seus processos de manutenção, construção, corte, religação etc., mas não há indicadores financeiros utilizados no acompanhamento de fornecedores. Conforme relatado por mais de um funcionário nos depoimentos a seguir:

“A empresa envia o balanço dela, mas a gente ainda não tem indicadores para avaliar a situação financeira dela.” (Sujeito 9)

“Tem lá no contrato que as empresas têm que fornecer informações periódicas (balanço, DRE, DMPL), só que eles não fazem nada com estas demonstrações, eles não trabalham com estas informações. Então a ideia seria anualmente, (em abril, quando eles mandassem os balanços) pelo menos, tentar acompanhar estas empresas do ponto de vista financeiro.” (Sujeito 4)

Outro comentário dito neste sentido por outra entrevistada foi:

“O ideal é que a gente acompanhasse também o fluxo de caixa desse prestador, mas ainda não há este acompanhamento, esta análise ainda não é feita, é uma proposta para o departamento, mas ainda não há.” (Sujeito 6)

Há uma avaliação financeira, que foi utilizada no processo de contratação de novos contratos, mas não há no DGC nenhuma metodologia de avaliação financeira para acompanhamento de empresas já contratadas.

A área sempre demonstrou interesse em incluir indicadores financeiros na avaliação dos fornecedores, inclusive para fins de premiação, mas foi algo que não foi implementado até o final desta pesquisa. Foi aventada a possibilidade de inclusão de indicadores financeiros na categoria “administração geral”, tendo em vista que a categoria “processo interno” está diretamente relacionado ao serviço prestado.

Ao ser indagada sobre a possibilidade de incluir indicadores financeiros na avaliação de fornecedores, uma das entrevistadas afirmou:

“Gostaria, mas não tenho ideia. Eu não sei como transferir esta informação dele financeira para fazer um indicador. Como eu vou avaliar a saúde dela? Como eu vou saber se esta empresa vai me dar prejuízo ou não? Eu não tenho como mensurar isso.” (Sujeito 9)

5.5 Sistemas operacionais utilizados no acompanhamento das prestadoras de serviços

Há diversos sistemas que são utilizados pelo DGC no acompanhamento dos prestadores de serviços, tais como: o Sistema de Gestão Integrada da Fiscalização de Serviços (GIFs), o Sistema de Gestão por Objetivos (GPO), o Sistema de Normativos da Empresa (SGN), o Sistema SAP e o Sistema CAD Terceiros.

5.5.1 Sistema GIFs

O primeiro destes sistemas, o GIFs foi criado pela Eletriklight e é utilizado apenas por esta empresa. De acordo com um dos documentos internos da Eletriklight, o GIFs pode ser definido como:

“Ferramenta para gestão contínua e cumulativa das não conformidades detectadas durante a fiscalização dos serviços em campo.” É um sistema que possibilita o acesso, mediante autorização de informações online da qualidade medida por tipo de serviço, município, Unidade Operativa, Empresa Prestadora de Serviços, Contrato, Turma, Zona etc. (Documento Interno: Apresentação para Fornecedores, pág.1, 2011)

Os itens qualitativos avaliados através do Sistema GIFs são: o desempenho técnico, o desempenho administrativo, a cordialidade e atendimento e a segurança e saúde do trabalho das empresas prestadoras de serviços. (Documento Interno: Apresentação para Fornecedores, pág. 3, 2011)

Neste sistema há uma relação das atividades executadas e em execução e formulários utilizados para fiscalizar os prestadores de serviços na realização de tais atividades. Há neste sistema uma espécie de *check-list*, que é utilizado pelos fiscais de cada unidade de trabalho nas fiscalizações de campo e que consiste em uma série de questionamentos voltados para os procedimentos empregados na realização dos serviços.

Durante a fiscalização, os itens constantes no *check-list* são verificados e é atribuída uma nota ao prestador de serviço. A nota dependerá da quantidade de itens do *check-list* que não foram

realizados devidamente, em função de descumprimento de prazos, de normas ou execução incorreta do serviço. Cada item não realizado devidamente é considerado uma pendência e, para cada pendência a empresa recebe uma notificação e terá que não apenas dar uma justificativa para a ocorrência da pendência, como também terá que estipular um prazo para a correção da pendência.

Cada área operacional da Eletriklight tem um número mínimo de fiscalização para executar no mês e lançar no sistema GIFs e o resultado destas fiscalizações vai fornecer um quantitativo de fiscalizações realizadas, notificações emitidas e vai gerar uma pontuação para cada uma das áreas operacionais da Eletriklight.

“É um objetivo de todos os departamentos aqui da Superintendência de Operações (SOP) a realização destas fiscalizações dentro do sistema GIFs e isso vai dar uma pontuação para cada área [...] o GIFs é um dos objetivos daqui da SOP.” (Sujeito 6)

“No sistema (GIFs) a gente notifica, penaliza, tudo isso pelo próprio sistema.” (Sujeito 9)

5.5.2 Sistema GPO

Há sistema corporativo denominado GPO, que é um sistema da Eletriklight onde são lançados os objetivos da Eletriklight – que servem de base para a pontuação das áreas operacionais – e os objetivos dos prestadores de serviços – que são utilizados para fins de fiscalização e pontuação destes prestadores para ranking e premiação.

Os prestadores têm uma série de objetivos que não correspondem aos mesmos objetivos da Eletriklight, são objetivos do próprio prestador e a Eletriklight fiscaliza estes objetivos e através deles são avaliados a parte financeira, a parte de procedimentos, a parte técnica e a parte trabalhista relativa aos contratos firmados entre os prestadores e a Eletriklight. Esta fiscalização é feita ao longo do mês e, ao final de cada mês é calculado o resultado da pontuação obtida por cada prestador. Isso é feito dentro do sistema corporativo, com base nos dados que são obtidos junto à prestadora. Assim, a empresa prestadora é fiscalizada e notificada sobre as pendências encontradas a partir do sistema GIFs e recebe uma pontuação dentro do sistema GPO.

5.5.3 Sistema SGN

Há um sistema de normativos da empresa – o SGN – onde são divulgadas metas, normas e procedimentos. É um sistema utilizado não apenas pela Eletriklight, mas por todas as empresas do Grupo. O diretor da Eletriklight seleciona qual funcionário terá acesso a que normas e procedimentos, já que estes procedimentos é que vão estabelecer como determinada atividade será feita.

5.5.4 Sistema SAP

Existem certos sistemas da Eletriklight que são utilizados não apenas pelos funcionários da Eletriklight, mas também pelo próprio prestador de serviços. O SAP é um deles. Não todos os módulos, mas tem alguns módulos que o fornecedor tem acesso na própria prestadora. Para cada tipo de fornecedor haverá um ou mais módulos específicos que poderão ser utilizados por aquele fornecedor mediante autorização do DGC, mas para isso é necessário que tal fornecedor esteja cadastrado no CAD Terceiros, de onde será analisado o perfil do fornecedor, como prestador de determinado serviço, e que sistemas ele vai poder utilizar.

O SAP é um sistema complexo e integrado a diversas áreas da Eletriklight. Um exemplo de um dos módulos do SAP é o módulo de almoxarife, que faz o controle da entrada e saída de material. Assim, se o fornecedor trabalhar com estoque de material, ele terá acesso a este módulo, de modo que tanto a Eletriklight, quanto o prestador de serviços possam acompanhar as aquisições e utilizações de materiais.

Assim, dependendo da atividade que a empresa executa, alguns fornecedores vão precisar acessar alguns sistemas e outros não vão necessitar. Todas as 12 empresas âncoras que são avaliadas pelo DGC trabalham com sistema elétrico de potência, e, portanto, precisam acessar o sistema que movimenta o material de almoxarifado. Tal sistema é direcionado para obra que estas empresas vão executar e há uma ordem de trabalho para cada entrada e saída de material. Já outras empresas, como por exemplo, limpeza, segurança, tele-atendimento não necessitam de acesso a este sistema. A empresa de teleatendimento, por exemplo, precisa acessar o sistema comercial, que é outro sistema grande da Eletriklight, mas que não é acessado por operadores do sistema elétrico de potência.

5.5.5 CAD Terceiros

Um dos papéis do DGC é apoiar o sistema de cadastro de terceiros (CAD Terceiros), que é um sistema corporativo também utilizado por todas as empresas do Grupo. Todos os terceiros tem que estar cadastrados nesse sistema, ou seja, todas as 47 empresas acompanhadas pelo DGC têm seus funcionários cadastrados no CAD terceiros. Como aponta uma das funcionárias entrevistadas:

“A gente esquece este nome “terceiros” e trata ele como um colaborador, um parceiro. Então hoje a gente atingiu o valor agora em maio de 5.010 colaboradores.” (Sujeito 9)

Estes 5.010 terceiros são contratados de todas as empresas terceirizadas que prestam serviços para a Eletriklight e que envolvem mão de obra. As informações referentes a tais funcionários são colocadas no sistema CAD Terceiros e são úteis na elaboração de relatórios e demonstrações que são solicitadas à Eletriklight tanto por clientes internos (como outras áreas e funcionários da própria Eletriklight, bem como a Diretoria do Grupo), como por clientes externos (tais como ANEEL, ARPE, Ministério do Trabalho etc.). Tais informações servem à elaboração do Balanço Social da Eletriklight, ao cálculo da tarifa de energia a ser cobrada aos consumidores, dentre outros fins. Embora estas informações estejam colocadas no CAD Terceiros, elas não são disponibilizadas automaticamente para órgãos externos ou para outras empresas do Grupo, mas são utilizadas pelo DGC sempre que relatórios ou informações são solicitados a Eletriklight.

O acompanhamento destes terceiros via sistema CAD Terceiros começou a ocorrer a partir de 2009, antes disso o acompanhamento era feito via planilha de Excel, onde todas as admissões e demissões eram feitas um a um, por fornecedor. Além de muito mais trabalhoso, este trabalho manual facilitava a ocorrência de erros. Já hoje quem alimenta e mantém este sistema atualizado são as próprias prestadoras de serviços. O papel do DGC passou a ser apenas o de acompanhar o número de terceiros, a colocação e a atualização destes dados no sistema. Este cadastro também permite o acesso destes funcionários terceirizados aos sistemas da Eletriklight, mediante autorização da mesma.

No CAD Terceiros é registrado para qual contrato o prestador de serviços trabalha, a atividade que ele executa, sua escolaridade, os cursos que ele realizou para poder executar esta

atividade, salário, endereço, dentre outros dados básicos do funcionário. Também são cadastradas outras informações constantes da SEFIP dos prestadores no mês, que consiste em um documento trabalhista que contém informações sobre quantos e quais funcionários, do total de funcionários da prestadora de serviços, prestam serviços para a Eletriklight, tendo em vista que a prestadora presta serviços para outras empresas além da Eletriklight.

Além da atualização mensal no sistema de CAD terceiros do cadastro de funcionários de acordo com a SEFIP do mês, é feito o registro de admissão e demissão, também mensalmente. Na demissão são informados a data e o motivo do afastamento daquele trabalhador. Na admissão são informados dados pessoais do trabalhador, tais como CPF, nome completo, PIS, CTPS, RG, nome de pai e mãe, escolaridade, endereço etc, bem como dados da contratação, que são fornecidos pelo prestador de serviços, tais como o CNPJ, o contrato (já que o mesmo prestador pode ter mais de um contrato com a Eletriklight), a função do funcionário na empresa, o serviço que ele executa, se o funcionário recebe periculosidade ou não, qual a unidade gestora responsável por este funcionário, a lotação deste funcionário, o salário e os dados de capacitação (informações sobre a instituição em que fez curso – SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), MEGATON etc. – a carga horária, o período em que fez o curso, o conteúdo dado, o nível de capacitação e a cópia do certificado).

Assim, dentre os documentos trabalhistas solicitados aos prestadores de serviços estão: folha de pagamento, as rescisões contratuais, as carteiras profissionais do pessoal admitido, o pagamento de FGTS, INSS, SEFIP, que é onde é mostrado que o tomador da Eletriklight está recolhendo os valores para os empregados.

Por fim, além destas informações o CAD terceiros fornece o *turnover*, que é um relatório com base na admissão e demissão. Neste sistema é feito o controle da quantidade de terceiros, através de informações sobre admissão e demissão de funcionários a cada mês. Para que este indicador seja calculado corretamente é necessário que haja a medição da regularidade com que o sistema é atualizado. Caso o sistema não seja atualizado dentro do próprio mês em que ocorreram as demissões ou admissões, os indicadores estarão demonstrando um número maior ou menor do que o real.

5.5.6 Possibilidade de criação de um sistema para avaliação financeira dos fornecedores

Como se vê, o sistema CAD Terceiros contém apenas informações sobre os funcionários das terceirizadas, não contém informações financeiras das prestadoras de serviços. Há um programa chamado “gestão financeira” de uma das empresas do Grupo que o DGC tem intenção de avaliar com a finalidade de ser implementado futuramente. Neste programa os prestadores de serviços podem acessar e disponibilizar informações financeiras de suas empresas, mas o DGC ainda não sabe quais informações são disponibilizadas, de que forma isso ocorre e nem de que forma tais informações são utilizadas.

Diversas vezes, durante a pesquisa, foi aventada a possibilidade da pesquisadora auxiliar no levantamento e análise de informações financeiras das prestadoras de serviços. No entanto, em função das mudanças que ocorreram nos últimos dois anos na Eletriklight, a análise ou não de informações financeiras dos fornecedores foi algo bastante discutida, mas que, até o final desta pesquisa não chegou a ser implementada. Ainda estão em discussão no DGC duas alternativas: (1) desenvolver um sistema, a exemplo de uma das empresas do Grupo, onde a própria prestadora de serviços possa disponibilizar suas informações financeiras e (2) contratar uma empresa terceirizada para receber os mesmos documentos contábeis que hoje a Eletriklight já recebe, auditar estas informações e fazer análises financeiras, que permitam a empresa conhecer a saúde financeira de seus prestadores. O interessante é que no início de 2012 até se contratou uma empresa para a avaliação dos fornecedores no que tange a documentação trabalhista e fiscal, mas não a análise financeira dos fornecedores continua, até o término desta pesquisa, não sendo realizada.

Ao conversar sobre a possibilidade da pesquisadora participar destas análises financeiras dos fornecedores, foi dito por uma das funcionárias entrevistadas:

“Talvez poderia nos ajudar realmente a ver esta empresa como um todo. Mas está para ter uma licitação de empresa, que a Eletriklight vai contratar para fazer este estudo de saúde financeira da prestadora de serviços. A gente não sabe se isso realmente vai vingar ou não. Está tendo um estudo para fazer este tipo de contratação.” (Sujeito 9)

5.6 Relacionamento com prestadores de serviços

Neste item são trazidos alguns tópicos que demonstram como se dá o relacionamento entre a Eletriklight e as prestadoras de serviços. Tais tópicos fornecem indícios do grau de proximidade da Eletriklight com os terceirizados, como também das atividades conjuntas que são realizadas no sentido de possibilitar o desenvolvimento de fornecedores e, conseqüentemente, a melhoria da qualidade dos serviços.

5.6.1 Reuniões com prestadores de serviços

No DGC ocorrem reuniões frequentes com os prestadores de serviços. Há reuniões conjuntas com todos os prestadores de serviços, nas quais a Eletriklight convida os gestores dos contratos (das áreas operacionais) e convidados externos e discutem questões interessantes para os fornecedores, além de realizar palestras onde são narradas experiências de sucesso de outros fornecedores ou de outras empresas e são discutidas novas ideias, novas tecnologias e formas de melhorias ou de correção de erros. Tais reuniões consistem em uma forma de inspirar os terceirizados a implementarem melhorias nas suas empresas em áreas como meio ambiente, segurança, responsabilidade com os funcionários, atendimento ao cliente etc.

Tais reuniões conjuntas (com todos os fornecedores) são promovidas anualmente. São feitos projetos para a realização destas reuniões, como por exemplo, projetos de workshops. Após a criação do DGC, por exemplo, foi realizado, um evento com o intuito de promover o departamento e mostrar qual sua finalidade. Há outro encontro, também anual, com terceirizados, onde são contratados pela Eletriklight palestrantes do mercado, para mostrar as mudanças ocorridas nas legislações trabalhista, tributária, previdenciária etc, ou para tratar de temas atuais e de interesse dos fornecedores.

Há também reuniões individuais, ou seja, são feitas reuniões com cada uma das empresas prestadoras que são acompanhadas no DGC. Tais reuniões ocorrem mensalmente. São feitas ao menos duas reuniões por mês com os prestadores de serviços, cada reunião com uma empresa diferente. São convidados os gestores dos contratos, que são responsáveis por aqueles contratos, os funcionários responsáveis pela questão de segurança e funcionários do DGC, responsáveis por diversas atividades relacionadas ao acompanhamento destes prestadores, tais como: fiscalizações de campo, verificação da documentação da área

trabalhista, registro e acompanhamento do sistema cadastro de terceiros e auditoria. Então todos os temas avaliados pelo DGC são abordados durante estas reuniões.

O objetivo destas reuniões individuais periódicas consiste em verificar como o prestador de serviços está trabalhando, discutir os problemas, notificações e penalizações que tenham ocorrido com o prestador, apontar metas e objetivos da Eletriklight que estejam relacionados aos prestadores de serviços e, até mesmo, disponibilizar ajuda, se necessário, como mostra o depoimento de uma analista do DGC ao ser indagada sobre o objetivo destas reuniões:

“Oferecer também as ferramentas que a gente tem disponíveis para ajudar, por exemplo, a visita do engenheiro em campo para acompanhar o procedimento; a visita do pessoal da segurança também em campo para dar um ajuste, ver como este pessoal está trabalhando, se está trabalhando bem ou não; a verificação no sistema cadastro de terceiros se o pessoal está realmente capacitado para executar estas atividades.” (Sujeito 6)

Ainda sobre estas reuniões individuais, a ideia é esclarecer dúvidas e apontar as pendências e pontos para melhorias, como narrou uma das funcionárias entrevistadas:

“A gente tem a recepção deles aqui, a gente chama o prestador e mostra os nossos processos, em que colocação eles estão, a partir daí a gente já mostra o resultado da avaliação deles, de todos os indicadores deles, as notas que eles conseguiram em cada indicador, em que posição ele está, quais as dificuldades deles com relação ao sistema CAD terceiros, a questão de segurança deles, a gente pega os itens de não conformidade e comenta com eles: “senta aqui, você está ruim nisso e nisso aqui, o que você pode fazer para melhorar etc”; aí dá um prazo, tem ata, tudo isso.” (Sujeito 9)

Uma das informações que é discutida junto aos fornecedores durante estas reuniões individuais é, por exemplo, o número de ordens de trabalho. Embora esta seja uma informação estipulada em contrato, é discutida pessoalmente com o prestador de serviços, para que o mesmo possa se organizar com relação ao número de equipes e materiais que deverão ser disponibilizados durante a execução da obra, aos treinamentos que deverão ser realizados e ao volume de trabalho diário que será necessário, ao longo do período contratado.

Além das reuniões conjuntas e das reuniões individuais, ocorrem também reuniões esporádicas com intuito de dirimir conflitos entre prestadores e a Eletriklight ou no intuito de tratar de algum assunto específico. Por exemplo, em 2011 ocorreram reuniões com alguns prestadores voltadas exclusivamente para resolver pendências da auditoria do Ministério Público realizada naquele ano junto aos prestadores. Tais empresas tinham que entregar algumas documentações solicitadas pelo Ministério Público e fazer algumas correções de pendências apontadas pelo Ministério.

As reuniões citadas, tanto as reuniões individuais como as conjuntas, com outros fornecedores, são realizadas na sede da Eletriklight, que fica localizada na região metropolitana. Mas também são feitas reuniões anuais mediante visitas às empresas que prestam serviços para Eletriklight fora da região metropolitana, que são denominadas “regionais.” Tais reuniões envolvem tanto funcionários da Eletriklight (por exemplo, os gestores dos contratos daquelas regiões), como funcionários da prestadora de serviços daquela região (por exemplo: técnicos de segurança, funcionários do setor trabalhista e previdenciário, dentre outros). É interessante observar que cada reunião desta é realizada apenas com funcionários relacionados à mesma atividade (por exemplo, funcionários da Eletriklight que são responsáveis pela atividade de construção em determinada região e funcionários da empresa que presta serviços de construção para Eletriklight naquela mesma região).

São objetivos das reuniões com as prestadoras de serviços regionais: discussão de pontos relevantes dos contratos; apresentação das principais não conformidades registradas no GIFS; definição das ações para reduzir as não conformidades registradas; análise das propostas para aumentar a eficiência dos serviços prestados; nivelamento dos procedimentos para melhoria dos serviços; e levantamento de informações para subsidiar reuniões futuras. (Documento Interno da Eletriklight: Modelo para Reuniões, 2011)

Estas reuniões com os prestadores de serviços demonstram uma proximidade entre o prestador e a Eletriklight, uma intenção de esclarecer demandas operacionais e normativas, bem como de dirimir conflitos e resolver eventuais problemas que possam ocorrer no relacionamento entre contratado e contratante. Nas palavras de uma analista entrevistada, tais reuniões servem para:

“Tentar negociar, explicar, tirar alguma dúvida. Então existe esta reunião aqui e esta reunião no campo, na unidade gestora do serviço.” (Sujeito 6)

5.6.2 Treinamento dos prestadores de serviços

Havia um projeto de capacitação, chamado Travessia, iniciado em 2007 e terminado em 2009, que era voltado para a capacitação e formação dos terceirizados. Foi um projeto iniciado no

Departamento de Recursos Humanos e surgiu em função de legislações específicas do setor elétrico que exigiam determinadas qualificações.

Ao comentar sobre a existência de um projeto de treinamento:

“Foi uma exigência de leis, de que a pessoa para trabalhar no setor elétrico tinha que ter, no mínimo, algumas qualificações. Então a gente teve que cobrar isso do prestador... Foi encerrado no final do ano passado e foi um projeto bem efetivo, alcançou uma quantidade muito grande de pessoas, foi um grande projeto, este projeto travessia.” (Sujeito 6)

Tal projeto de capacitação seguiu um cronograma de cursos de modo a atender todas as empresas contratadas para os serviços relacionados diretamente às atividades fins da Eletriklight, mas teve um tempo de atuação predeterminado, como explica uma analista, ao ser indagada sobre se há outros projetos de treinamento em vista:

“Não, porque é como se fosse o seguinte: a gente tinha um mínimo de treinamento que era necessário para aquele número de pessoas e elas estabeleceram até quando elas iam ter o que cumprir com aquele pessoal, porque elas vão demitir gente, vai admitir gente. A partir daí não era mais de responsabilidade da Eletriklight. É como se a gente tivesse injetando esta iniciativa para que eles tocassem isso pra frente. A gente estabeleceu um período onde a Eletriklight ia participar e a partir daí a empresa tocava cada uma por ela própria.” (Sujeito 6)

Assim, o que se observa é que apesar da especificidade e qualificação requerida no setor elétrico, não são atualmente oferecidas pela Eletriklight cursos para os terceirizados. São cobradas as certificações e qualificações mínimas exigidas pelas legislações relativas ao setor para cada atividade a ser executada, mas não são dados treinamentos no intuito de desenvolver os prestadores de serviços, nem os funcionários terceirizados que atuam com atividades fins do setor elétrico, nem os funcionários terceirizados que atuam na administração e gerenciamento das atividades que são executadas.

5.6.3 Objetivos da Eletriklight compartilhados com os prestadores de serviços

Não há, ao menos formalmente, uma discussão, em conjunto com os prestadores de serviços, dos objetivos estratégicos da Eletriklight. Na maioria das entrevistas também não foi percebida a existência de objetivos estratégicos definidos em conjunto com prestadores de serviços e a Eletriklight, nem foi obtido nenhum documento que indicasse a existência de tais objetivos conjuntos.

Não há uma diretriz da Eletriklight no sentido de divulgar seus objetivos, missões e metas para os prestadores de serviços, como é possível perceber no depoimento abaixo:

“Os objetivos da Eletriklight, de cada departamento, de cada unidade, isso não é divulgado por obrigação ao prestador, ele pode até conhecer, mas isso não é uma informação que a gente tenha a obrigação de fornecer, porque é mais interno.” (Sujeito 6)

Há apenas a discussão das áreas operacionais da Eletriklight com seus prestadores de serviços sobre objetivos operacionais. Assim, apenas os objetivos operacionais parecem ser conhecidos pelos prestadores de serviços. No decorrer de várias entrevistas é possível enxergar a existência de determinados objetivos operacionais, alguns dos quais, indiretamente, relacionados à estratégia da Eletriklight. Por exemplo, um dos objetivos operacionais citados é o TMA – tempo médio de atendimento, que é um objetivo da área OSR, e que é cobrado pela Eletriklight ao prestador, tendo em vista que é o próprio prestador o responsável pela execução desta atividade no campo. Neste caso específico, o TMA é um indicador do tipo “quanto menor melhor”, já que quanto menor o tempo médio de atendimento, melhor será a prestadora de serviços e para a imagem da Eletriklight no mercado. Portanto, a redução do TMA beneficia não apenas a prestadora de serviços, como também a área que está gerenciando o contrato daquela prestadora.

Uma preocupação percebida no decorrer da pesquisa diz respeito a assimetrias de comportamentos e de objetivos entre a Eletriklight e os prestadores de serviços. A Eletriklight aponta como objetivos primordiais a melhoria da qualidade na prestação de serviços e o atendimento de um contingente cada vez maior da população. Mas a concretização destes objetivos dependem, em parte, da colaboração dos prestadores de serviços, que por sua vez, reclamam de baixos preços pagos pela Eletriklight que dificultam a execução dos serviços.

5.6.4 Divulgação do Código de Ética

O código de ética está anexado ao contrato. Assim, desde o momento em que o prestador de serviços assina o contrato, ele já deverá ter conhecimento sobre o código de ética da Eletriklight.

Existem várias cláusulas que condicionam o trabalho da contratante ao da contratada e o código de ética estabelece algumas diretrizes para o cumprimento destas cláusulas, conforme explica uma das funcionárias entrevistadas:

“Há um vínculo muito forte, se a empresa Eletriklight vai fazer isso, a prestadora vai fazer isso. Existe uma ligação muito forte. Existe o código de ética da empresa Eletriklight, onde a contratada ela tem que conhecer este código de ética e tem que fazer este código de ética acontecer também da mesma forma.” (Sujeito 6)

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

Neste capítulo é realizada uma análise dos principais resultados apresentados no capítulo 5 desta tese, à luz da Teoria Institucional. Este capítulo encontra-se dividido em três itens. No primeiro item são apresentados os processos de institucionalização, de acordo com Broom e Selznick (1963), encontrados na Eletriklight, bem como de que forma itens como incentivo, comunicação, controle e estabilidade estão presentes no relacionamento da Eletriklight com empresas terceirizadas. No segundo item são expostos os veículos e pilares institucionais, conforme Scott (2008), identificados no relacionamento entre a Eletriklight e seus terceirizados. E, por fim, o terceiro item traz os tipos de controle identificados no relacionamento da Eletriklight com empresas terceirizadas seguindo classificações baseadas na Teoria Institucional.

6.1 Processos de institucionalização na Eletriklight

Com base nos conceitos de Broom e Selznick (1963), explanados no capítulo 2, foi elaborado o Quadro 12 abaixo com o objetivo de identificar os processos de institucionalização da Eletriklight no que tange o relacionamento desta com as empresas terceirizadas. Pode-se perceber que são complementares e relevantes no desenvolvimento das atividades da empresa como um todo. Por outro lado, implicam em pressões que, com o passar do tempo, proporcionam ajustes entre os próprios processos.

Quadro 12 - Processos de Institucionalização no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.

Processos de Institucionalização	Fatores Chaves	Exemplos
1. Formalização	Regras e limitações	Especificações contratuais/normas operacionais e de qualidade/monitoramento e auditoria dos fornecedores para verificação de conformidades.
2. Automanutenção e conservadorismo	Manutenção da organização, minimização de riscos, priorização de objetivos de longo prazo	Propaganda Institucional sobre ações positivas/preocupação com a imagem e a qualidade dos serviços prestados.
3. Infusão de Valor	Habituação e identificação dos indivíduos com a organização	Quebra de valores em função de demissões de pessoal e modificações frequentes na hierarquia e cargos.
4. Desenvolvimento de Base e Composição Social distintas	Os métodos e pessoas que compõem a organização passam a refletir as características sociais da base social da organização (fornecedores, clientes e comunidade).	Relacionamentos de longo prazo com fornecedores/procedimentos e indicadores utilizados pela composição social aplicados de forma semelhante à base social, que, por sua vez, são procedimentos amplamente aceitos na comunidade e empregados também por concorrentes.

A Eletriklight tem tido uma trajetória de mudança desde que o processo de privatização se iniciou e é esperado que algumas mudanças sejam lentas. As pessoas e o modelo de gestão foram se ajustando paulatinamente em decorrência de diferentes pressões. Embora, como observado no Quadro 12 acima, a Eletriklight empregue uma série de normas e procedimentos operacionais institucionalizados, provenientes da época em que a Eletriklight ainda era uma empresa estatal, o que tem se verificado é que muitos dos valores infundidos tem sido quebrados em função de demissões e modificações nos cargos da empresa, que começaram a ocorrer após a privatização da Eletriklight e que foram verificadas no decorrer desta pesquisa, bem como em função de modificações nas composições acionárias do Grupo ao qual a Eletriklight pertence, tendo havido recentemente aumento da participação do capital internacional no Grupo, que passou de menos de 40% para 60% do capital social do Grupo. Assim, o controle do Grupo que antes pertencia a empresas públicas, passou a ser de um Grupo Europeu. Estas modificações têm influenciado sobremaneira as práticas da empresa.

Além disso, dois tipos de alterações relevantes foram a criação de um departamento específico para lidar com os contratos mais importantes com empresas terceirizadas (o DGC) e as modificações ocorridas no quadro de pessoal da Eletriklight, que trouxeram novas ideias no gerenciamento de relacionamentos com as empresas terceirizadas, ideias estas que

propiciaram a elaboração de novos contratos e o estabelecimento de novas regras e normas operacionais.

Ainda com base na proposta de Broom e Selznick (1963), explanados no capítulo 2, foi elaborado o Quadro 13 a seguir, que mostra o relacionamento da Eletriklight com os terceirizados no que tange quatro itens fundamentais ao processo de institucionalização, quais sejam: incentivo, comunicação, controle e estabilidade. Percebe-se que um traço relevante nesse contexto é a necessidade de dispor de um discurso de relacionamento de longo prazo, que tem consequências sobre a maneira de atuar, no dia a dia das organizações.

Quadro 13 - Relações Sociais e Organização Efetiva na Relação da Eletriklight com Terceirizados

INCENTIVO Nas relações com Terceirizados da Eletriklight	COMUNICAÇÃO Nas relações com Terceirizados da Eletriklight	CONTROLE Nas relações com Terceirizados da Eletriklight	ESTABILIDADE Nas relações com Terceirizados da Eletriklight
Socialização	Socialização	Socialização	Socialização
Identificação das empresas terceirizadas com algumas metas e objetivos operacionais da Eletriklight.	O acesso dos terceirizados a decisões estratégicas da Eletriklight é bastante limitado. Os níveis hierárquicos mais altos da Eletriklight não parecem ter interesse em comunicar e discutir questões estratégicas com as empresas terceirizadas.	As regras e padrões estabelecidos na fiscalização e seleção de terceirizados, as reuniões envolvendo departamentos e níveis hierárquicos distintos, os treinamentos de funcionários da Eletriklight e as visitas de campo coletivas às empresas terceirizadas permitem a delegação de autoridade sem a diminuição do controle.	Parece haver satisfação dos funcionários da Eletriklight por pertencer ao quadro de funcionários desta empresa, bem como satisfação dos funcionários das empresas terceirizadas em trabalhar com a Eletriklight.
Relações Primárias	Relações Primárias	Relações Primárias	Relações Primárias
Satisfação pessoal por parte de algumas das empresas terceirizadas em trabalhar há muito tempo para a Eletriklight e a premiação implementada trouxe um sentimento positivo de reconhecimento aos terceirizados entrevistados.	A comunicação estabelecida entre terceirizados e a Eletriklight ocorre também de forma informal. Tanto os funcionários da Eletriklight quanto os terceirizados afirmam que o acesso dos terceirizados à Eletriklight melhorou nos últimos anos.	Tanto há, formalmente, por parte da Eletriklight a repreensão por ações incorretas ou imprudentes dos terceirizados, como as próprias empresas terceirizadas repreendem ações erradas umas das outras.	Há uma ligação dos funcionários terceirizados com a Eletriklight, principalmente, em função dos direitos trabalhistas, mas há outros tipos de ligações.
Estratificação	Estratificação	Estratificação	Institucionalização
Apesar do sentimento de reconhecimento dos terceirizados que obtiveram os primeiros lugares com a premiação, esta não trouxe implicações práticas capazes de incentivar os fornecedores.	Reuniões frequentes com a participação de diferentes níveis hierárquicos e departamentos distintos da Eletriklight e das empresas terceirizadas tornam a comunicação efetiva. Os gerentes, gestores e coordenadores dos contratos disseminam as informações operacionais de forma eficiente.	Alguns funcionários da Eletriklight (autoridades) responsáveis pela supervisão e controle das obras e serviços são localizados fisicamente junto às empresas prestadoras de serviços, enquanto outros são lotados na sede da Eletriklight e estão designados, hierarquicamente, a comandar um conjunto de contratos de atividades semelhantes. Há clareza e estabilidade na relação com terceiros, o que facilita o controle.	O ambiente onde a Eletriklight opera possui regras próprias, especificidades técnicas e empresas que operam neste ambiente há muitos anos, da mesma forma. A barreira de entrada no setor elétrico é tida como alta na região pesquisada. Ou seja, é um ambiente institucionalizado e a Eletriklight tem se adaptado a ele. Da mesma forma que a própria decisão de terceirizar atividades do setor elétrico é uma decisão também institucionalizada no setor.

FONTE: Adaptação do quadro de Broom e Selznick, 1963, p. 219, tradução nossa.

A partir do Quadro 13 apresentado, depreende-se que o primeiro item tratado no Quadro 13, (1) o incentivo nas relações da Eletriklight com as empresas terceirizadas, é realizado através da socialização de metas, como por exemplo, a universalização da energia elétrica provoca orgulho em empresas que levam energia a regiões carentes e distantes. Já com relação às relações primárias, observa-se que há um relacionamento de longo prazo com os fornecedores, alguns trabalhando há mais de 20 anos para a Eletriklight.

Além disso, há incentivo também aos fornecedores através da estratificação, realizada mediante a implementação pela Eletriklight, nos últimos anos, de uma premiação aos melhores terceirizados, que embora admitam um sentimento positivo de reconhecimento, alegaram durante as entrevistas realizadas que tal premiação não trouxe recompensas adicionais como o privilégio na tomada de preços, ou bônus na execução de serviços, por ex. Ou seja, a estratificação dos terceirizados em “melhores” e “piores” embora tenha sido implementada não acarretou implicações de ordem prática.

No que tange o segundo item abordado no Quadro 13, (2) a comunicação da Eletriklight com seus terceirizados, sob o ponto de vista da socialização, percebe-se uma lacuna na medida que não há diretrizes no sentido de divulgar e discutir decisões estratégicas com os fornecedores. Por outro lado, tanto nas relações primárias como na estratificação, percebe-se hoje maior facilidade de comunicação através desde a criação, em 2006, do Departamento de Gestão de Contratos, responsável pela realização da maioria das reuniões citados no Quadro 13.

Ainda sob o ponto de vista da Teoria Institucional, o terceiro item apresentado no Quadro 13, (3) o controle nas relações com as empresas terceirizadas, é facilitado através da socialização, ou seja, do fato de na Eletriklight existir níveis hierárquicos bem definidos que ajudam no controle das atividades. Nas relações primárias o controle também é facilitado mediante o comportamento dos próprios fornecedores, que nas entrevistas realizadas nesta pesquisa forneceram vários exemplos de como eles comunicam a outro fornecedor quando vêem procedimentos executados de forma incorreta ou funcionários do outro fornecedor se comportando de forma inadequada. Nesse sentido, a incorporação da cultura da Eletriklight, não apenas nas operações, mas também no controle, se faz notório e é razoável pela expectativa da organização em termos de relacionamento de longo prazo com os terceiros.

Também a estratificação é um meio de auxiliar no controle das relações, na medida em que muitos dos responsáveis pela supervisão e controle das obras e serviços são localizados fisicamente junto às empresas prestadoras de serviços, tendo em vista que tais empresas atuam em diferentes regiões do Estado, e estão designados a comandar um conjunto de contratos referentes a atividades semelhantes, por exemplo, há um gestor responsável pelos contratos de manutenção da região Norte, outro por contratos de manutenção da região Sul, outro por contrato de corte na região Norte e assim por diante.

Por fim, o quarto e último item mostrado no Quadro 13, (4) a estabilidade nas relações com terceirizados, é observada através da socialização ocorrida com as melhorias implementadas, nos últimos anos, no tratamento dado pelas empresas terceirizadas aos seus funcionários, no sentido de tentar dar a eles condições de trabalho semelhantes aos dos funcionários da Eletriklight, além de canais de comunicação criados como um 0800 específico para receber reclamações dos terceirizados. Também nas relações primárias é percebida uma preocupação da Eletriklight com os terceirizados, tendo havido, por exemplo, casos em que uma empresa terceirizada da Eletriklight veio à falência ou teve que reduzir seu quadro de funcionários e foi percebido um esforço da Eletriklight em realocar estes funcionários para outras empresas terceirizadas.

Assim, pode-se, através de tudo que foi exposto no Quadro 13 e explanado aqui, afirmar que o relacionamento com empresas terceirizadas é institucionalizado, o setor elétrico é uma ambiente institucionalizado, bem como a própria decisão da Eletriklight de terceirizar suas atividades é uma decisão institucionalizada no setor. Além disso, como afirmam Meyer e Rowan (1991), a conformidade é reforçada através da inspeção, a qualidade é continuamente monitorada, a eficiência de várias unidades é avaliada, e os vários objetivos são unificados e coordenados.

6.2 Veículos e pilares institucionais existentes no relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas

A seguir foi elaborado ainda outro quadro, o Quadro 14, que considera as ideias de Scott (2008) apresentadas no capítulo 2 desta tese e que traz exemplos de veículos e pilares

institucionais existentes no relacionamento entre a Eletriklight e as empresas terceirizadas, tendo em vista que como explanado no item 2.4.2.5.3 desta tese, a maior parte dos trabalhos empíricos baseados na Teoria Institucional tratam não apenas de um pilar, mas de uma combinação de vários elementos dos três pilares.

Quadro 14 - Pilares e Veículos Institucionais no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.

Pilares Institucionais			
Veículos Institucionais	Regulativo	Normativo	Cultural-Cognitivo
Sistemas Simbólicos	Lei das Licitações/ISO.	Contratos/Manuais Internos.	Código de Ética/ Pesquisa ABRADEE.
Sistemas Relacionais	Órgãos Regulatórios (MAE, ANEEL, ABRADEE etc.)/Órgãos Governamentais.	Gestores/Supervisores/Fiscais.	Relacionamento de Longo Prazo com Fornecedores/ Adoção de práticas e procedimentos semelhantes.
Rotinas	Normas de qualidade e de segurança.	Verificação da documentação fiscal e trabalhista/Verificação da qualidade dos serviços prestados/Visitas em campo.	<i>Check-list</i> com itens a serem verificados nas visitas em campo/ Avaliação de Indicadores.
Artefatos	Documentação fiscal, trabalhista e de Demonstrações Financeiras.	Sistemas Operacionais: SGN/GIFs/GPO/SAP/CAD Terceiros.	Prêmio Empresa Parceira/ BSC.

FONTE: Adaptação do quadro de Scott (2008), tradução nossa

Como vemos no Quadro 14, no Pilar Regulativo podemos citar como sistemas simbólicos a Lei das licitações que, como explicado no capítulo 4, apesar da privatização da Eletriklight, continua servindo como parâmetro no relacionamento com terceirizados e as normas ISO, que exigem a fiscalização da qualidade dos serviços executados e que, segundo depoimento de alguns funcionários, foram responsáveis pela implementação de várias das novas ferramentas de gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas. Essa é uma parcela relevante do processo de institucionalização, principalmente porque “ameaça” a estabilidade da relação entre a Eletriklight e o terceiro, caso ele não cumpra seus compromissos, com multas e outros tipos de penalização.

Como sistemas relacionais do Pilar Regulativo, tendo em vista que o setor elétrico é um setor fortemente regulado, temos os diversos órgãos reguladores, que influenciam o comportamento da Eletriklight, a sua postura com relação aos terceirizados e até mesmo os itens a serem avaliados e fiscalizados pela Eletriklight nas obras e serviços executados pelos terceirizados. Também os órgãos governamentais, tais como o Ministério do Trabalho exercem influência

na forma como a Eletriklight lida com seus terceirizados, tendo em vista a postura deste órgão com relação à terceirização.

Com relação às rotinas do Pilar Regulativo foram observadas várias delas durante esta pesquisa e estas são estabelecidas através de uma série de normas internas elaboradas, sobretudo, no intuito de averiguar a qualidade e a segurança dos serviços que são prestados pelos terceirizados.

Por fim, ainda no que se refere ao Pilar Regulativo são considerados como artefatos os documentos fiscais, trabalhistas e as Demonstrações Financeiras solicitadas aos terceirizados e estipulados em contrato.

No Pilar Normativo, por sua vez, são considerados sistemas simbólicos os contratos e manuais internos, que buscam estabelecer como a Eletriklight e os terceirizados devem se comportar e papel que estes atores devem exercer no relacionamento.

Para tornar estes sistemas simbólicos efetivos, os sistemas relacionais do Pilar Normativo buscam determinar de que forma os gestores, coordenadores, supervisores e fiscais de campo irão atuar no intuito de trocar informações com os terceirizados, averiguar o comprimento do contrato e das normas, bem como comunicar eventuais não conformidades e penalidades cabíveis.

Dentre as rotinas do Pilar Normativo utilizadas com esta finalidade estão as rotinas de verificação de documentação trabalhista e fiscal, a rotina de fiscalização da qualidade dos serviços prestados e as rotinas de visitas em campo.

Por fim, dentre os artefatos do Pilar Normativo, pode-se citar os sistemas operacionais empregados no gerenciamento do relacionamento com terceirizados, quais sejam: SGN, GIFs, GPO, SAP e CAD Terceiros, detalhados no item 5.5 desta tese.

Quanto ao Pilar Cultural-Cognitivo, pode-se considerar como sistema simbólico o próprio Código de Ética da Eletriklight, que permeia o comportamento da Eletriklight e deve permear também o comportamento das empresas terceirizadas, tendo em vista que estas representam a Eletriklight junto aos consumidores. Outro sistema simbólico a ser considerado é a Pesquisa

ABRADEE realizada junto aos consumidores para averiguar a qualidade percebida pelos consumidores no que tange a prestação de serviços pelos terceirizados. Esta pesquisa norteia diversas decisões operacionais e até mesmo estratégicas da Eletriklight, desde regras tarifárias à metas operacionais.

Com relação aos sistemas relacionais no Pilar Cultural-Cognitivo, o que se observa é que, de fato, em alguns aspectos o relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas sofreu certo isomorfismo, na medida que muitos dos relacionamentos se tornaram de longo prazo e que muitas das práticas e procedimentos adotados pela Eletriklight foram adotados por seus fornecedores de forma semelhante, na medida em que são dados como “certos.”

Dentre as rotinas verificadas no Pilar Cultural-Cognitivo estão um *Check-list* com itens trabalhistas, fiscais, de segurança e de qualidade a serem verificados nas visitas efetuadas em campo junto aos prestadores de serviços, bem como a avaliação de indicadores administrativos, operacionais e financeiros.

Por último, temos no Pilar Cultural-Cognitivo dois importantes artefatos: o “Prêmio Empresa Parceira” – cujo intuito foi o de promover reconhecimento aos melhores fornecedores, bem como criar novas ferramentas para avaliação destes fornecedores – e o *Balanced Scorecard* (BSC) – cujas ideias e conceitos nortearam os indicadores que vem sendo utilizados atualmente na avaliação dos fornecedores.

6.3 Tipos de controles encontrados no relacionamento entre a Eletriklight e empresas terceirizadas à luz da Teoria Institucional

A empresa objeto de estudo desta tese é uma empresa de utilidade pública, que como aponta Scott e Meyer (1991), tem forte ambiente institucional e técnico. Assim, valoriza tanto o controle e a coordenação de suas atividades produtivas, quanto a qualidade do pessoal e arranjos estruturais e processos produtivos que se adequem às especificidades técnicas da empresa.

Com relação ao controle, foco de estudo deste trabalho, apresentamos aqui duas classificações úteis à visão da Teoria Institucional: uma consiste na classificação dada por Scott e Meyer (1991) extraídas de um trabalho apresentado por Scott em San Francisco em 1977. E a outra classificação de controle é dada por diversos autores, tais como Eisenhardt (1985), Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) Huemer *et al.* (2009) e é apresentada com maiores detalhes no item 2.1.2 desta tese.

Scott e Meyer (1991) apontam três formas de controle, quais sejam: (1) controles estruturais – que focam nas características, organizacionais ou dos participantes, que possuam impacto na efetividade organizacional, incluindo características administrativas que apoiam atividades de produção, por exemplo, medidas de adequação de equipamentos ou qualificações de pessoal; (2) controles de processos – que enfatizam as atividades desempenhadas pelos participantes da organização e avaliam o grau de conformidade aos padrões de desempenho, por exemplo, medidas quantitativas de número de clientes servidos ou unidades produzidas ou estimativas de qualidade comparadas a padrões especificados de desempenho; e (3) indicadores de resultados – concentram-se em características específicas de materiais ou objetos nos quais a organização desempenhou alguma operação, por exemplo, medidas sobre a mortalidade de pacientes em empresas de saúde.

No Quadro 15 a seguir é feita uma breve comparação entre os três tipos de controle abordados por Scott e Meyer (1991), trazendo exemplos destes três tipos de controle encontrados no relacionamento entre a Eletriklight e os prestadores de serviços terceirizados.

Quadro 15 - Controles Estruturais, de Processos e Indicadores de Resultados no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.

	CONTROLES ESTRUTURAIS	CONTROLES DE PROCESSOS	INDICADORES DE RESULTADO
Focam	Nas características que impactam a efetividade organizacional.	Nas atividades desempenhadas e avaliam o grau de conformidade destas atividades.	Nas características específicas de materiais ou objetos nos quais a organização fez alguma operação.
Exemplos dados por Scott e Meyer (1991)	Medidas de adequação de equipamentos ou qualificação de pessoal.	Número de unidades produzidas ou estimativas de qualidade.	Mortalidade de pacientes em uma empresa de saúde.
Exemplos encontrados na Eletriklight	Verificação de equipamentos, procedimentos técnicos e de segurança/Acompanhamento da documentação fiscal e trabalhista/Indicadores para fins de ranking e premiação (envolve apenas os indicadores da administração geral referentes às dimensões financeira e de clientes, indicadores explanados no item 5.4.2.3 desta tese).	Sistemas Operacionais: SGN/GIFs/GPO/SAP/CAD Terceiros.	Indicadores para fins de ranking e premiação (envolvem apenas os indicadores referentes aos processos internos e os indicadores da administração geral que dizem respeito à dimensão aprendizagem e crescimento, indicadores explanados no item 5.4.2.3 desta tese).

No Quadro 16 abaixo são trazidos exemplos de controles formais e de controles sociais encontrados no relacionamento entre a Eletriklight e os prestadores de serviços terceirizados, de acordo com definições de autores como Eisenhardt (1985), Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) Huemer *et al.* (2009).

Quadro 16 - Controles Formais e Controles Sociais no Relacionamento da Eletriklight com Fornecedores.

	CONTROLES FORMAIS	CONTROLES SOCIAIS
Se baseiam segundo Eisenhardt (1985) em	Medidas externas.	Valores Internos
Conceito	Restrições sobre quais atividades e como estas atividades serão operadas (Huemer <i>et al.</i> , 2009).	Evolução e manifestação de normas e valores através da interação e treinamento. (Fryxell <i>et al.</i> , 2002).
Exemplos de acordo com Huemer <i>et al.</i> (2009).	Monitoramento, supervisão, fiscalização e arranjos contratuais.	Mecanismos sociais.
Fundamentos conforme Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009)	Regras formais, procedimentos, políticas de salvaguarda, monitoramento e recompensa por desempenho desejado.	Não se fundamentam em medidas e informações contábeis.
Exemplos da Eletriklight	Ausência de monitoramento de custos/ Supervisão técnica das atividades executadas pelos terceirizados/ Fiscalização de documentação fiscal e trabalhista, auditoria de qualidade/ Contrato.	Relacionamento próximo e de longo prazo com fornecedores/ Acesso dos fornecedores à Eletriklight/ Ausência de treinamentos e de desenvolvimento de terceirizados/ Ausência de divulgação de objetivos estratégicos junto aos fornecedores.

Como se pode observar no Quadro 16, como controle formal não há na Eletriklight monitoramento de custos, mas é realizada a supervisão técnica das atividades executadas pelos terceirizados, bem como a fiscalização de documentação fiscal e trabalhista e a auditoria da qualidade na prestação dos serviços. Além disso, há o próprio contrato como meio de controle formal.

Além disso, como apontam Meyer e Rowan (1991), organizações institucionalizadas protegem suas estruturas formais de avaliação baseadas no desempenho técnico: inspeção, avaliação e controle de atividades são minimizados, enquanto coordenação, interdependência, e ajustes mútuos entre as unidades estruturais são negociados informalmente.

Já como controles sociais, pode-se citar o fato da Eletriklight ter estabelecido um contato mais próximo e de longo prazo com fornecedores através de reuniões, *workshops* e abertura à comunicação (canal de reclamações e acesso maior à Eletriklight). Por outro lado, há ausência de treinamentos para os terceirizados e de desenvolvimento de fornecedores e embora haja divulgação do código de ética da Eletriklight, bem como de metas operacionais, também se observa a ausência de divulgação e discussão de objetivos estratégicos junto aos fornecedores, o que torna menos efetivo os controles sociais encontrados.

Isso posto, como afirma Quinello (2007), o grau de controle da organização na Teoria Institucional é dependente do seu próprio comportamento (supervisão) e de elementos que estão fora do controle da organização (fatores externos). No caso da Eletriklight observamos que há uma pressão por maior controle das atividades executadas pelas empresas terceirizadas tanto por parte da própria Eletriklight – cujo comportamento é bastante voltado à fiscalização e supervisão das atividades – como por parte do ambiente externo da Eletriklight, que é extremamente regulado por órgãos regulatórios e governamentais, como mostrado anteriormente.

O que se observa ao longo desta pesquisa é que, embora se verifique a existência de diversos tipos e ferramentas de controle gerencial no gerenciamento do relacionamento da Eletriklight com terceirizados e embora estes controles estejam relacionados ao planejamento realizado pelas áreas operacionais e às estratégias elaboradas pela alta gerência, a participação do Departamento de Contabilidade nas atividades de gerenciamento do relacionamento entre empresas ou mesmo a disponibilidade de um *controller* que pudesse atuar junto ao Departamento de Gestão de Contratos, poderia tornar mais efetivo o uso dos indicadores que estão atualmente sendo utilizados, bem como trazer novas ferramentas gerenciais – como as citadas no item 2.3.2.1 desta tese – que poderiam melhorar sobremaneira o relacionamento da Eletriklight com terceirizados.

Como conclusão do processo de institucionalização, pode-se dizer que este evoluiu em decorrência da pressão regulatória, que foi muito forte a partir da privatização, em função do fato de que a organização, ao se tornar privada, teve que se adaptar ao mercado.

Adicionalmente, a terceirização de atividades demandou instrumentos jurídicos para preservar essa relação e assim, paulatinamente, o pilar normativo contribuiu para a melhoria dos controles de forma limitada já que o custo-benefício da fiscalização *versus* o resultado da terceirização não foi percebido como adequado. Espera-se que a nova composição acionaria da Eletriklight venha trazer impactos sobre essa perspectiva, melhorando a qualidade das atividades executadas por terceiros e o funcionamento e implementação de sistemas operacionais.

Finalmente, o pilar cultural-cognitivo proporciona pressão sobre comparações externas e medidas de eficiência que demandam, cada vez mais, controles complementares e mais voltados para expectativa de eficiência do que controles jurídicos propriamente ditos.

7 ANÁLISE DO DISCURSO

Neste capítulo pretendeu-se aplicar a Análise do Discurso explanada no capítulo 2 desta tese para todo o material obtido durante esta pesquisa, quer por meio de entrevistas, quer pelos documentos obtidos e pelas observações realizadas.

Considerando que esta é uma pesquisa qualitativa com abordagem interpretativista, buscou-se identificar e analisar os principais discursos identificados ao longo desta pesquisa por meio de três elementos que se complementam: (a) o que permeia a organização, onde é colocada a ideia central do discurso identificado, bem como a forma como tal discurso é percebido e defendido pela organização; (b) exemplos, em que são trazidos falas e comentários dos entrevistados corroborando a existência do discurso; e (c) explicação, onde são abordados aspectos do discurso em questão encontrados na literatura pesquisada.

7.1 Discurso da imagem da Eletriklight refletida através do prestador de serviços

7.1.1 O que permeia a organização

O prestador de serviços para a comunidade é percebido como sendo a Eletriklight. Isso ocorre porque a execução de grande parte dos serviços terceirizados pela Eletriklight envolve o contato pessoal. A prestadora de serviços é quem a comunidade pode ver executando os serviços e fazendo atendimento aos consumidores.

Assim, as ações da prestadora de serviços afetam a vida da comunidade, da mesma forma que a escolha dos fornecedores e a própria decisão de terceirizar ou não determinadas atividades afetam, sobremaneira, a imagem da Eletriklight junto aos consumidores. Em função disso é fundamental que a prestadora de serviços preste os serviços com a mesma qualidade da Eletriklight.

7.1.2 Exemplos

Sujeito 9:

“Índice do desempenho de qualidade percebida. Este é um indicador que a Eletriklight é medida. É a questão da qualidade percebida, até que ponto a Eletriklight está prestando bem serviço à sociedade. Este indicador é um parâmetro que a própria ABRADE é quem faz, quem tem o resultado deste indicador é por regional. Então a prestadora de serviços que atua naquela regional, ela vai ter um indicador. É parametrizado, digamos assim, se for 90% de aceitação, então vai ser 90% para um prestadora e 90% para outra prestadora de serviços, para as mesmas que trabalham naquela região. Porque a ABRADE, digamos assim, como a Eletriklight é em todo o estado (em que atua), então ela pega cidades diferentes... Então ela vai fazer uma pesquisa com todos os consumidores. Ela não dá a nota para o prestador, ela dá a nota por regional para a Eletriklight e eu transfiro esta nota para a minha prestadora de serviços.”

Sujeito 14:

“A gente tem 3 milhões e 100 mil clientes. A gente visita mensalmente entre 3 milhões e 100 mil clientes. A gente cobra 3 milhões e 100 mil clientes através do processo de leitura. Então, se eu cobro para mais ou para menos, se eu cobro errado, ou eu não entrego a conta ao cliente e o cliente é prejudicado, aí é a imagem minha que eu vou levar da empresa. Se eu leio bem, significa que eu vou faturar bem. Se eu entrego a fatura dentro do prazo, significa que o cliente vai ter uma percepção de reclamação bem menor. É nesse aspecto aí.”

7.1.3 Explicação

A qualidade de um serviço prestado pode ser administrada a partir da consideração do serviço do ponto de vista dos clientes. “Qualidade é o que os clientes percebem” (ELEUTÉRIO; SOUZA, 2002). Ou, como afirma Walker (1991), a qualidade em serviços só é atingida mediante o atendimento das necessidades e expectativas dos clientes, que devem ser colocados como prioridade, mas considerando também a atividade dos concorrentes e do exercício de uma visão de futuro. Assim, a melhor forma, de acordo com Delton (1991), de as empresas protegerem seu futuro é enfocar nas necessidades dos clientes. Segundo Silva (1997), se a empresa não tem conhecimento sobre quais fatores de fato importam para o cliente, não é possível avaliar com exatidão a qualidade do serviço oferecido.

Da mesma forma, para que uma empresa alcance bons resultados com relação à qualidade dos serviços que são prestados é fundamental que seus programas de qualidade busquem entender o significado da qualidade para seus clientes. Só assim será possível, às empresas, avaliar os serviços prestados e influenciá-los de modo que sejam prestados da melhor forma possível (ELEUTÉRIO; SOUZA, 2002).

Assim, Grönroos (1993) afirma que os prestadores de serviços são escolhidos pelos consumidores por meio da comparação das percepções que possuem dos serviços recebidos com o serviço esperado, o que é denominado de qualidade de serviço percebida. Por conseguinte, somente quando os serviços recebidos atendem às expectativas dos clientes é que são obtidos bons resultados na qualidade percebida.

Sobre esta questão tão importante de qualidade percebida do cliente, o setor elétrico possui pesquisas periódicas junto aos consumidores. A ABRADDEE, Associação Brasileira de Distribuidoras de Energia Elétrica, realiza anualmente uma Pesquisa de Satisfação dos Consumidores Residenciais e calcula um ISQP, Índice de Satisfação com a Qualidade Percebida. Tal pesquisa serve como base na tarifação das empresas de distribuição do setor elétrico. E, de acordo, com entrevistas realizadas com alguns funcionários da Eletriklight, permeiam também as auditorias e acompanhamentos técnicos de execuções de serviços junto às prestadoras.

A escolha da terceirizada é de extrema importância, primando por organizações idôneas, atualizadas e que garantam a prestação do serviço com a qualidade requerida (CALDAS; SOARES, 2007). Nesse sentido, verifica-se, com base nas entrevistas realizadas, que a Eletriklight se preocupa com a qualidade da prestação dos serviços, que reflete sobremaneira na imagem da empresa.

7.2 Discurso da realização de fiscalizações e auditorias para controle da qualidade da obra e do fornecedor

7.2.1 O que permeia a organização

A Eletriklight realiza não apenas a fiscalização dos serviços prestados pelas empresas, no intuito de verificar as conformidades e não conformidades da qualidade da obra, como também efetua auditoria fiscal e trabalhista das empresas prestadoras de serviços, com o objetivo de assegurar que os serviços prestados pelas empresas terceirizadas sejam executados de forma correta e adequada, de modo a atender a demanda dos consumidores e evitar danos à imagem da Eletriklight e prejuízos financeiros decorrentes de questões trabalhistas e fiscais.

Tanto as fiscalizações, como as auditorias fiscais e trabalhistas efetuadas são ao mesmo tempo indicadores e ferramentas para a melhoria da qualidade da obra e do fornecedor.

7.2.2 Exemplos

Sujeito 11:

“Tem os fiscais das áreas, fazem essa verificação dessas empreiteiras e lançam nesse sistema. E a gente emite relatórios, acompanha, cobra as ações que devem ser feitas. Nesse sistema, se configura também o lançamento de possíveis multas contratuais, o descumprimento de alguma coisa, uma obra que a gente entrega a ele para ele executar o projeto, o poste tem uma profundidade ‘x’, se a gente verificar que ele não colocou o poste naquela profundidade, então a falha é grave, uma falha na qualidade de serviço. Pode acontecer de aquele poste ficar, possivelmente vai vir a tombar, se ele não ficar na profundidade correta, ele perde a resistência dele, perde a confiabilidade dele para sustentar aquela rede. Gera risco para a população e a gente pode, deve e faz a cobrança de tudo em cima disso aí. Mas para isso precisa ir a campo, o fiscal vai e identifica, notifica, dá o sistema com tudo em trâmite, o pessoal dá uma resposta, o próprio prestador, responde aquilo ali, a gente ou não, se não aceitar vai gerar multa. O trabalho do serviço de qualidade que acompanha tudo isso aí.”

Sujeito 12:

“A gente tem uma programação de visitas com a regional, onde além das fiscalizações, a gente faz um acompanhamento das não conformidades, e faz uma reunião de fechamento no final, com os coordenadores da Eletriklight e das prestadoras, e nessa reunião se coloca uma pauta aberta, que vai citar os problemas das regionais... A auditoria sempre existiu. Desde que esse departamento começou a funcionar, o Sujeito 13, ele já fazia essas auditorias. Ia a campo e fazia relatórios do funcionamento das prestadoras... Há um *check-list*, onde a gente fiscaliza a qualidade técnica do serviço, a cordialidade e atendimento da equipe com relação ao cliente e a forma administrativa da equipe, se a equipe tem liderança, se a liderança é adequada, e segurança, que é o maior peso e nosso foco... Posso te passar um *check-list*. É um procedimento, existe um passo a passo. Por exemplo, instalar um poste. Você chega, estaciona no lado esquerdo da rua, sinaliza, coloca a cinta no local do poste por segurança, e quando finaliza o serviço a gente fecha, tira a sinalização. Vou te mostrar o *check-list*. Depois, digita no sistema e confirma, o sistema dá nota daquele serviço. A composição da nota do fornecedor é a média geral dessas avaliações que são boas. As prestadoras em geral são boas, são experientes.”

7.2.3 Explicação

Os sistemas de avaliação de fornecedores derivam da preocupação por parte das empresas contratantes com a qualidade dos produtos entregues e serviços prestados pelo fornecedor. Assim, é fundamental a avaliação periódica dos fornecedores, visando à qualificação necessária dentro de padrões de qualidade preestabelecidos (KUCHENBECKER, 2006).

De acordo com Harrington (1993), para que a organização seja competitiva deve auxiliar na administração das interações com uma visão holística e sistemática, manter a atenção ao processo e prevenir ocorrências de erros. É necessário, ainda, estabelecer controles para quantificar custos dos desperdícios e saber como os erros ocorrem e como podem ser corrigidos e evitados.

As atividades de controle de qualidade, geralmente, abrangem planejamento para o gerenciamento da qualidade, avaliação do *design* de plantas industriais, verificação de especificações, compras, inspeções e testes. Assim, inspeções e testes são partes integrantes do controle de qualidade e, além do mais, fundamentais para a qualidade do processo gerencial (CHOI *et al.*, 2009).

O processo de controle se refere a todas as atividades relacionadas à supervisão, inspeção regular e não regular. A maioria das empresas relaxam na medida que elas exercem controle sobre seus fornecedores que passaram de forma bem-sucedida pelos testes iniciais de padrão da qualidade (KANG *et al.*, 2011).

De acordo com Van Der Valk e Van Iwaarden (2011, p. 198), uma extensa literatura tem mostrado os conflitos de fiscalizar empresas terceirizadas. Se por um lado a fiscalização pode reduzir o oportunismo de empresas contratadas na medida em que melhora a habilidade do contratante em detectar comportamentos oportunistas (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972 , *apud* VAN DER VALK; VAN IWAARDEN, 2011), por outro lado, a fiscalização pode ser uma forma inoportuna de controle, que pode ofender o senso de autonomia do contratado e causar reação (LASSAR, 1998). Heide *et al.* (2007) *apud* Van Der Valk e Van Iwaarden (2011) avalia os efeitos da fiscalização sobre o oportunismo do fornecedor e afirma que os efeitos da fiscalização dependem do tipo de fiscalização adotada.

Com relação aos tipos de fiscalizações utilizadas para avaliação dos fornecedores, uma pesquisa sobre terceirização realizada por Silva, Francisco e Thomaz (2008), no setor bancário, identificou que 30% das empresas entrevistadas efetuavam acompanhamento dos serviços por meio de avaliação contínua, outros 30% por meio de auditorias, 20% por meio de *check list*, 10% das empresas acompanham os serviços terceirizados por reclamações e elogios e, por fim, os 10% restantes faziam tal acompanhamento por meio de avaliação de supervisores.

Dentre os tipos de fiscalização citados, pode-se dizer que a Eletriklight efetua dois tipos de auditorias: (1) auditorias fiscais e trabalhistas e (2) auditorias de qualidade. Tais auditorias são feitas junto às empresas, por meio da ida de funcionários em campo para averiguar se os prestadores de serviços estão com toda a documentação trabalhista e previdenciária em dia, se os trabalhadores estão recebendo seus salários em dia, bem como toda a remuneração que lhe é devida (por exemplo, se estão recebendo hora extra e periculosidade), e se os seus direitos trabalhistas estão sendo cumpridos (por exemplo, se possuem carteira assinada, recebem férias e décimo terceiro, o INSS e FGTS estão sendo recolhidos), com o intuito de avaliar os serviços prestados e assegurar que a qualidade desejada na prestação destes serviços sejam alcançadas.

Além disso, há um canal 0800 que a Eletriklight criou com a finalidade de ouvir reclamações e sugestões dos consumidores acerca da qualidade da prestação de serviços e também no intuito de atender denúncias de funcionários das empresas terceirizadas sobre descumprimento de questões fiscais e trabalhistas.

Delton (1991) coloca que as necessidades dos clientes além de mutáveis, possuem diversas dimensões e que as necessidades dos clientes mudam de acordo com o perfil demográfico e apenas as empresas que conseguem manter o foco nas oportunidades atuais e futuras dos clientes é que conseguirão prosperar no longo prazo. No caso específico da Eletriklight, é interessante observar que para cada região demográfica há um gestor responsável por verificar a qualidade do serviço prestado pelas empresas terceirizadas, o que é bastante oportuno considerando o exposto acima.

7.3 Discurso da importância da qualidade na prestação dos serviços

7.3.1 O que permeia a organização

Existe na Eletriklight um discurso generalizado de que a empresa se preocupa, primordialmente, com a qualidade dos serviços que são prestados à população. Há uma consciência da importância do serviço que é gerado pela Eletriklight tanto no dia a dia dos consumidores individuais, como para o funcionamento adequado de estabelecimentos e até mesmo de cidades inteiras.

Além disso, a falta de qualidade na prestação deste tipo de serviço está relacionada a riscos de segurança tanto para a população, como, principalmente, para os funcionários responsáveis pela prestação do serviço – inclusive risco de vida para os mesmos.

Assim, como é possível observar, o discurso da qualidade se relaciona com outros discursos como o discurso da imagem da Eletriklight refletida através dos prestadores de serviços, o discurso da qualificação da mão de obra, e o discurso das fiscalizações e auditorias realizadas.

7.3.2 Exemplos

Sujeito 4: “É feita a auditoria da qualidade do serviço, nada financeiro.”

Sujeito 2: “Pode (rescindir o contrato com base em análise financeira), mas com base só nisso não. Hoje, a discussão maior quando vai rescindir é muito mais de qualidade, se está atendendo o que a gente quer.”

Sujeito 11:

“Essa questão de serviço é medida através de Sujeito 12, [...] ele cuida da parte de qualidade de serviço. A gente tem um sistema chamado GIFS, que ele é responsável por acompanhar, e nele a gente consegue refletir a qualidade do serviço de cada empreiteira. Tem os fiscais das áreas, fazem essa verificação dessas empreiteiras e lançam nesse sistema. E a gente emite relatórios, acompanha, cobra as ações que devem ser feitas.”

Sujeito 12:

“Já fiz várias outras atividades, sempre voltadas à avaliação e promoção da qualidade... Nosso foco é qualidade... Existe uma avaliação do fornecedor e uma avaliação do serviço. Eu foco a avaliação da qualidade do serviço. A avaliação do fornecedor é feita com base na avaliação do serviço. A avaliação do serviço é um componente da avaliação do fornecedor... Os coordenadores, os prestadores. O foco é colocar o coordenador de serviço da Eletriklight e o coordenador de serviço da prestadora. A qualidade do serviço está nas mãos dos coordenadores, então eles têm que ir, para se integrar, para desenvolver o serviço de qualidade. Se eles não estiverem sincronizados, o serviço não ocorre de forma boa... A Eletriklight é feita para atender um resultado, que é um lucro. Para isso, ela atropela algumas questões. Não consegue colocar a qualidade sempre em primeiro ponto, ao lado do lucro da empresa. Daí, às vezes, a qualidade é comprometida pelo lucro da empresa.”

Sujeito 14:

“[...] os conflitos existentes com o prestador estão relacionados à qualidade. É qualidade dos serviços, mesmo, os prazos... Olhe, eu olho como é [...] o desempenho, eu olho as instalações, eu

olho a qualidade do serviço, aí eu discuto a qualidade do serviço em relação aos relatórios que eu tenho durante o mês.”

Sujeito 1: ”Uma empresa tem uma porção de objetivos, que direcionam para a qualidade do serviço prestado pelo fornecedor, o prestador de serviço, e também com ligação com a empresa.”

7.3.3 Explicação

Crosby (1979) define qualidade em termos de conformidade do produto ou processo com as especificações técnicas. A qualidade, de acordo com Shiba *et al.* (1993), primeiramente foi associada ao conceito de conformidade às especificações, evoluindo em momento posterior para a visão de satisfação do consumidor.

As organizações, conforme Eleutério e Souza (2002), devem dedicar cada vez mais atenção à qualidade com que seus serviços são prestados. Apesar disso, as autoras afirmam que a qualidade dos serviços prestados, ainda que represente um item estratégico na competitividade das empresas, não é, muitas vezes, considerada com a devida atenção pelas empresas. “As empresas não raras vezes focalizam os aspectos relacionados aos processos de produção dos serviços sem uma preocupação maior com a qualidade com que são realizados” (ELEUTÉRIO; SOUZA, 2002, p. 1).

Três temas estão relacionados à qualidade do serviço: (1) é mais difícil para os clientes avaliarem a qualidade do serviço do que a qualidade de bens; (2) a avaliação da qualidade não é feita somente do resultado do serviço, mas também da avaliação do processo da entrega do serviço; e (3) a percepção da qualidade do serviço é proveniente da comparação entre as expectativas dos consumidores e o atual desempenho do serviço (ZEITHAML, 1990 *apud* LING; CHONG, 2005; GRÖNROOS, 1993). Dessa forma, somente programas de qualidade que busquem compreender o significado da qualidade para seus clientes podem ter resultados satisfatórios (GRÖNROOS, 1993).

Dentre as vantagens da terceirização, sob o aspecto administrativo, citadas por Martins (2001, p. 42), está a de se ter alternativa para melhorar a qualidade o produto ou serviço vendido e também a produtividade. Seria uma forma também de se obter um controle de qualidade total

dentro da empresa. Adotando a terceirização, a empresa poderá concentrar seus recursos e esforços na sua própria área produtiva, na área em que é especializada, melhorando a qualidade do produto e sua competitividade no mercado.

Uma pesquisa realizada por Silva, Francisco e Thomaz (2008), corrobora com esta ideia de que a terceirização pode melhorar a qualidade com que os serviços são prestados. De acordo com tal pesquisa 80% das empresas contratantes que foram entrevistadas acreditavam que a qualidade dos serviços terceirizados atendia as suas necessidades, enquanto 20% dos contratantes afirmaram que a qualidade na prestação dos serviços por empresas terceirizadas atendia parcialmente as necessidades do contratante. No entanto, nenhuma empresa pesquisada demonstrou insatisfação ou o não atendimento a alguma de suas necessidades. Na mesma pesquisa também se observou que para 100% dos entrevistados a qualidade dos serviços e o atendimento são fatores importantes como vantagens dos serviços terceirizados.

Contudo, nem sempre esta terceirização é feita de forma apropriada, uma vez que muitas empresas vêm contratando prestadores de serviço incapazes de oferecer serviços com a qualidade que era obtida antes da terceirização (IMHOFF; MORTARI, 2005).

7.4 Discurso da qualificação da mão de obra

7.4.1 O que permeia a organização

A qualificação da mão de obra empregada na prestação de serviços é fundamental para a execução adequada do serviço. E, no caso específico do setor elétrico, a qualificação da mão de obra é importante para garantir o bom funcionamento de um item fundamental para a vida diária da comunidade, bem como para assegurar a segurança física dos funcionários envolvidos na prestação de serviços. A qualificação da mão de obra é um item intrinsecamente relacionado à qualidade dos serviços prestados.

7.4.2 Exemplos

Sujeito 9:

“Eles têm que ter treinamento específico da atividade a ser exercida. Esta questão de formação é o grau de instrução que ele tem, se é segundo grau, se é ensino médio, se é primeiro grau... Eu só vou avaliar aqui a NR10 básico e a complementar, que é o que o Ministério do Trabalho realmente bate em cima da gente, porque isso aqui é o que está capacitando ele a trabalhar no sistema elétrico de potência, que todo eletricitista tem que ter. O que é que a gente exige no contrato? A pessoa que vai trabalhar com a gente, tem que ter a formação de eletricitista, tem que ter o ensino médio completo, tem que ter o NR10 básico e complementar e a prestadora de serviços tem que dar um treinamento capacitando ele naquela capacidade que ele vai exercer, se for corte, construção etc..”

Sujeito 11:

“A gente já teve vários treinamentos, que esse processo de material, ele tem várias ferramentas que foram implantadas junto com o controle. E foram feitos vários treinamentos. Cada ano são dois treinamentos, um em cada semestre. Dois treinamentos que reúne tanto a Eletriklight, como o prestador. No último treinamento, a gente reúne um dia todos os prestadores, e no outro dia todos da Eletriklight que trabalham envolvidos nessa área... Eles têm dificuldade em tentar rastrear o material no sistema, enxergar a rastreabilidade, a gente tenta facilitar isso aí. Quando eu digo a gente, não é só o pessoal do DGC, a gente tem o suprimento (a Área de Suprimento) também. O suprimento (a Área de Suprimento) foi o responsável pela implantação do controle de materiais, o departamento de suprimentos. Eles lá têm um analista que acompanha tudo isso, e o treinamento acaba incluindo ele também.”

7.4.3 Explicação

Munro (1992) afirma que há um conflito entre o consumidor e o fornecedor na prestação de serviços, onde a qualidade do serviço é menos certa e mais variável, no sentido de que o resultado do serviço é afetado pela estrutura existente no processo de produção e sofre variação em função do fato de que depende de seres humanos. Por este motivo, coloca o autor, é necessário que a empresa invista em treinamento e motivação de funcionários que interagem com os consumidores.

Nesse ponto, é interessante observar que a Eletriklight já realizou treinamentos junto aos fornecedores, mas hoje, apenas solicita que os funcionários das prestadoras de serviços sigam certas normas e possuam funcionários com determinadas certificações e qualificações, mas não realiza mais treinamentos junto aos prestadores de serviços.

Kuchenbecker (2006) trata a qualificação dos fornecedores como a preparação e organização por parte da contratante para lidar com os terceirizados. Para ele, no intuito de criar e manter uma rede eficiente de fornecedores a empresa deverá direcionar esforços para qualificar seus fornecedores.

As empresas, segundo Marinho e Amato Neto (1997), estão se relacionando com uma quantidade cada vez maior de outras organizações, situadas em qualquer parte do mundo e, portanto, o fornecedor escolhido deve ser aquele que faz melhor a sua atividade que os seus concorrentes. Assim, para resolver problemas relacionados ao binômio cliente-fornecedor, tais autores apontam como solução, a certificação de fornecedores.

Na terceirização, segundo Barros (2002, p. 626), a empresa contratante se foca no próprio negócio, transferindo as atividades auxiliares a fornecedores que, exatamente por ter essa atividade como objeto principal e razão de existência de suas empresas, podem oferecer grau de especialização mais alto que a empresa contratante e investir no desenvolvimento das pessoas e de tecnologia. Segundo o autor, este discurso da qualificação de funcionário, em muitos casos, não tem passado do discurso “politicamente correto”, que envolve termos como “parceria” e “qualidade.”

7.5 Discurso da parceria

7.5.1 O que permeia a organização

Há um discurso de que muito mais do que simples fornecedores, a Eletriklight busca bons parceiros, que devem prestar serviços com qualidade superior ou, no mínimo, semelhante, à qualidade com que a própria Eletriklight prestaria tais serviços.

A parceria defendida por alguns dos entrevistados está relacionada basicamente a dois fatos: (1) ao fato de que a maioria dos contratos são de médio prazo (contratos de 2, 3 e 5 anos) e grande parte dos prestadores de serviços contratados já trabalham para a Eletriklight há mais de 10 anos (alguns chegam até a trabalhar a cerca de 20 anos para Eletriklight), em função de renovações contratuais; (2) ao fato de que o tipo de serviço prestado é fundamental para a população e, portanto deve ser prestado da forma mais eficiente e eficaz possível; e (3) ao fato de que a qualidade com que os serviços são prestados irá refletir a imagem da Eletriklight junto aos consumidores.

Desta forma, tal discurso está relacionado aos discursos da qualidade e da imagem da Eletriklight refletida através dos prestadores de serviços. Como se vê, o discurso da parceria está ligado aos discursos da qualidade na prestação de serviços, da imagem da Eletriklight

refletida através do prestador de serviços e do desenvolvimento de fornecedores. Por outro lado, o discurso da parceria é conflitante com o discurso da contratação de fornecedores com base em preço.

7.5.2 Exemplos

Sujeito 6:

“A intenção é que as empresas prestadoras trabalhem cada vez mais em parceria com a Eletriklight e vice-versa. Mas ainda existe muita coisa que está sendo trabalhada. Até porque o nível de comprometimento igual não pode ser, mas seja o mais próximo possível. Que os funcionários da Eletriklight trabalhem com o nível de comprometimento alto e o prestador trabalhe com este nível de comprometimento tão alto quanto, seria o ideal.”

Sujeito 11:

“A gente sempre tenta tratar eles (os prestadores de serviços) de uma forma de parceria. A gente ajuda, na parte de material, criando novas ferramentas para ajudar o próprio controle... Então, a gente dá uma facilidade, então a gente tá trabalhando em uma parceria enorme, e modificar o sistema não é fácil, nós trabalhamos em três empresas, tudo que a gente muda para um, a gente muda para todos.”

Sujeito 20: “A gente entende que esses parceiros eles agregam especialidades e competências que conseguem acompanhar, com a velocidade desejada, o que o nosso mercado e a sociedade exige.”

7.5.3 Explicação

A preocupação com a qualidade dos produtos e serviços leva ao desenvolvimento de parcerias estratégicas, tendo em vista que para atingir as melhorias desejadas é necessário um esforço cooperativo de longo prazo entre uma organização compradora e seus fornecedores (KUCHENBECKER, 2006).

Ao buscar terceirizar com êxito, deve-se procurar um parceiro e não apenas um prestador de serviço, adequando suporte às atividades a ele confiadas. Para tanto, faz-se necessário ter meios de avaliar a capacidade que esse parceiro tem de oferecer bens e serviços com qualidade desejada (IMHOFF; MORTARI, 2005).

No entanto, muitas vezes, de acordo com Kuchenbecker (2006), as pessoas envolvidas no processo de seleção e desenvolvimento de fornecedores não têm claros os aspectos que englobam a filosofia de parceria. Para se efetuar uma boa parceria, Kaibara (1998), coloca como condições essenciais a definição clara dos objetivos da parceria, das responsabilidades envolvidas, da cooperação na troca de informações, além de um alto grau de profissionalização.

“A parceria pode ser considerada como um estágio avançado do processo de cooperação entre empresas, para criar valor nos negócios e dividir riscos” (KUCHENBECKER, 2006, p. 76). As empresas, ainda segundo o autor, passaram a buscar parcerias na cadeia produtiva que proporcionem o efetivo envolvimento de todos os parceiros, desde o simples atendimento e conformidade do produto até o atingimento de um novo patamar competitivo. Dessa forma, os parceiros/aliados precisam concordar em buscar programas de melhoria contínua e o empenho dos gestores é crucial para o sucesso das organizações na formação de uma parceria (KUCHENBECKER, 2006).

O desenvolvimento de política de relacionamento com fornecedores visa à criação de parceria na qual o preço não seja a maior variável considerada para a tomada de decisões, com o estabelecimento de relações de longo prazo, baseadas em confiança recíproca. A criação destas parcerias com fornecedores, por sua vez, traz resultados operacionais expressivos (ARKADER, 1999).

7.6 Discurso do desenvolvimento de fornecedores

7.6.1 O que permeia a organização

Há um discurso de que a Eletriklight tem por objetivo apoiar e motivar os fornecedores na busca por melhorias. Por um lado, observa-se fácil acesso dos fornecedores à Eletriklight. Há, por exemplo, uma sala exclusiva para fornecedores dentro do Departamento de Suprimentos, onde os mesmos podem ir quando quiser para fazer reclamações, dar sugestões e entrar em contato com os gestores de seus contratos.

Verifica-se, também, a ocorrência frequente (mais de uma vez ao mês, quando necessário) de reuniões junto aos fornecedores para esclarecer eventuais não conformidades na execução das obras ou prestação de serviços, para advertir sobre o descumprimento de normas de segurança, ambientais ou trabalhistas, bem como sobre incorreções no recolhimento de impostos, de salários ou de direitos trabalhistas (tais como férias, décimo terceiro, hora-extra etc.). Há, ainda, reuniões de motivação anuais junto aos fornecedores, onde são discutidas estratégias para melhoria do processo e de prestação de serviços.

Além disso, foi desenvolvida recentemente a premiação para os melhores prestadores de serviços, também no intuito de motivar tais prestadores a melhorar seu desempenho e a qualidade na prestação dos serviços; após a premiação os fornecedores são convidados para discutir com a Eletriklight sobre os pontos fortes e fracos que fez com que cada fornecedor fosse premiado ou não.

Por outro lado, a Eletriklight não realiza atualmente treinamentos dos funcionários terceirizados, bem como também não interfere na sua organização política, administrativa e financeira. O que se observou no decorrer desta pesquisa é que, apesar de um discurso de que a Eletriklight ajuda no desenvolvimento de fornecedores, não há nenhuma ação concreta neste sentido por parte da Eletriklight.

7.6.2 Exemplos

Sujeito 11:

“A gente tanto ajuda, na parte de material criando essa novas ferramentas para ajudar o próprio controle, é uma ajuda que eu digo a todos, eu estou ajudando hoje, estou tirando todos os gargalos do sistema, quero conversar com todo mundo para ver se todo mundo concorda que o caminho é esse, e a gente está andando. A partir da hora em que a gente tirar tudo, a gente disse, o controle só vai ser feito se for 100%, a gente não vai aceitar divergência de material. Porque se a gente facilitou, se a gente deu as ferramentas que precisava, e para qualquer situação que a gente vá servir, a Eletriklight, para fazer aquele movimento de material, e ele tem condições de movimentar corretamente, então a gente não vai aceitar divergência no inventario que a gente encontrar. Eu não vou querer fazer um inventario para dizer que está faltando material ou está sobrando material, não vou querer nem uma situação nem outra, até para que o estoque fique sempre apurado. Então, a gente dá uma facilidade, então a gente está trabalhando em uma parceria enorme, e modificar o sistema não é fácil, nós trabalhamos em três empresas, tudo que a gente muda para um, a gente muda para todos.”

Sujeito 10:

“Aqui no SAP está mostrando a situação do contrato, número do contrato, data da criação, este contrato é para cadastro de fornecedores, a empresa, início do contrato, o valor fixado, o valor inicial do contrato, o valor consumido, saldo real, percentual consumido, média planejada, média analisada, média projetada, ele dá tudo, aí é só a gente passar para uma planilhazinha do Excel e mandar para ele. Porque pelo fato de a gente ser de “gestão de contratos” (do Departamento de Gestão de Contratos), a gente tenta ser o mais transparente possível e tentar ajudar os gestores dos contratos, porque olhando direitinho ele mesmo, no dia a dia, ele pode ter acesso a isso no SAP e acompanhar o contrato dele, mas aí a gente por estar aqui para auxiliar e tentar facilitar o trabalho dele, aí a gente faz isso.”

7.6.3 Explicação

Desenvolver fornecedores, de acordo com Krause (1997), implica na realização de qualquer esforço com o objetivo de melhorar o desempenho e a capacidade para atender pequenas ou grandes necessidades de suprimentos. Tal autor cita como exemplo de esforço por parte da empresa compradora a avaliação informal e o treinamento e melhoria do processo.

Pode-se dizer que a qualificação e o treinamento de fornecedores, citada no item anterior desta tese, é uma perspectiva restrita do desenvolvimento de fornecedores, que consiste em um conceito bem mais amplo, que envolve diversas outras atividades além de qualificação e treinamento.

Para Kuchenbecker (2006), desenvolver um fornecedor significa prestar serviços de consultoria e de assessoria, com a finalidade de auxiliá-lo a identificar e analisar problemas relacionados com políticas empresariais, organização administrativa, adequação de métodos e processos de fabricação. Ainda segundo o autor, normalmente, esse é um processo lento e, para tanto, é necessário que a empresa compradora tenha tempo disponível para visitar os fornecedores, conhecer suas instalações fabris, trocar informações para analisar sua capacitação técnica e comercial e, em conjunto com os fornecedores, diagnosticar seus problemas, recomendar medidas apropriadas e prestar assistência na aplicação destas medidas.”

Um programa de desenvolvimento de fornecedores, segundo Hahn *et al.* (1990), é elaborado no intuito de não apenas criar uma rede fornecedores, como também de manter esta rede e melhorar a capacidade dos fornecedores a fim de que a organização compradora possa atingir seus objetivos.

De fato, se a atividade de desenvolvimento de fornecedores for considerada pela alta administração da empresa de forma estratégica, essa atividade poderá ser útil para viabilizar o processo de implementação de relação de parceria com eles. (KUCHENBECKER, 2006).

7.7 Discurso da importância de monitorar os custos dos fornecedores ao longo do contrato

7.7.1 O que permeia a organização

Há um discurso sobre a importância de se monitorar os custos dos fornecedores ao longo do contrato para verificar se estão correspondendo aos valores cobrados diminuídos de uma certa margem de lucro, de modo a identificar se os fornecedores terão condições de realizar os serviços contratados, ou, usando uma expressão bastante utilizada pelos entrevistados: “se os fornecedores terão pernas para fazer o serviço.”

Em alguns depoimentos há falas de que o gestor alerta o fornecedor quando seus custos estão ultrapassando a média, de que o gestor do contrato dá opiniões ou conselhos referentes à aquisição deste ou daquele material. Além disso, no Departamento de Gestão de Contratos é efetuado um cálculo simples de quanto o fornecedor está gastando no mês a mês e se estes gastos estão de acordo com os previstos; e, caso não estejam, o Departamento faz um alerta para seus fornecedores.

Este discurso não é unânime na Eletriklight, algumas das entrevistas realizadas, trazem depoimentos falando exatamente o oposto, ou seja, afirmando que não há nenhuma necessidade da Eletriklight avaliar ou mesmo interferir nos custos dos fornecedores, já que no contrato os preços já foram estipulados e que a preocupação da Eletriklight ao contratar deve ser o preço e não os custos, sendo estes um problema do fornecedor.

7.7.2 Exemplos

Sujeito 20:

“Então essa discussão financeira ela existe a um ponto muito delicado, mas eu acho que a gente está atingindo um nível de maturidade na discussão dessa questão que está ficando muito fácil de discutir, porque a gente está baseado com custos, levantando o custo das turmas, como as coisas estão funcionando... Não (não há preocupação de que o fornecedor extrapole os custos e sobre para a Eletriklight). Por que... veja bem: o contrato tem preço pré-definido. Então, dificilmente ocorre que ele [o empreiteiro] compre coisas mais caras que o contrato esteja cobrindo. Se for uma coisa que desequilibre o contrato ele vem, inclusive, no outro dia aqui e diz: “Ó, o contrato a gente majorou era isso” [*sic*]. Mas, vamos supor: o dólar deu uma disparada, acoteceu alguma crise que algum insumo, algum equipamento desse o preço tenha triplicado, quadruplicado. Então, normalmente isso tem, às vezes, algumas discussões e normalmente eles nos procuram. Isso aí é líquido e certo. Só que quando acontece ao contrário – que o preço daquele insumo cai muito – ele não vai me procurar. Está certo? Aí cabe à gente também estar monitorando isso pra reavaliar.”

7.7.3 Explicação

Informações de custos, de acordo com Frezatti *et al.* (2009, p. 82), são fundamentais nas diferentes etapas do processo de gestão das entidades, pois permitem a apuração do resultado e das margens do produto, a mensuração e melhoria da eficiência no uso de recursos e a avaliação de desempenho.

Conforme Novo (2001, p. 8), o monitoramento dos custos de produção do fornecedor é uma ferramenta bastante importante para o consumidor. Como exemplo, o autor cita um estudo conduzido na Parmalat, onde foi verificado que tal empresa avalia as receitas e despesas envolvidas em cada atividade da produção de leite através da análise dos dados das planilhas de custo de cada fornecedor.

Pode-se dizer, portanto, que o alto volume de itens comprados e serviços contratados em relação aos produtos elaborados e em relação aos serviços prestados pelas próprias organizações, a influência dos fornecedores nos resultados da empresa contratante e na qualidade dos produtos fornecidos ou serviços por ela prestados justificam a relevância de se tratar o gerenciamento dos custos dos fornecedores.

A questão aqui seria o fato de que, embora o monitoramento dos custos dos fornecedores seja algo que interesse aos compradores e consumidores (sobretudo no caso da Eletriklight, cujos custos possuem reflexo na tarifa cobrada ao consumidor), muitos prestadores de serviços não possuem sistemas de custos. Conforme Anthony e Govindarajan (2006, p. 803), a contabilidade de custos começou a se desenvolver nas indústrias, tendo em vista a necessidade de avaliar os estoques de produção para fins de relatórios financeiros, para formar preços de vendas e para outros fins gerenciais. Assim, muitas empresas de prestação de

serviços não possuem a mesma motivação que as indústrias para desenvolverem sistemas de custos.

Além disso, em muitos casos, os prestadores de serviços da Eletriklight, embora sejam responsáveis por contratos de grande montante financeiro, são empresas familiares, ou de pequeno porte, que não possuem um sistema de contabilidade organizado, nem demonstrações financeiras auditadas, nem tão pouco um sistema de apuração de custos, o que tornaria o monitoramento dos custos da contratada uma atividade dispendiosa e complexa para a contratante.

7.8 Discurso da contratação dos fornecedores com base no menor preço

7.8.1 O que permeia a organização

A Eletriklight sofre ainda grande influência do modelo de gestão de serviços públicos, tendo em vista que, até ser privatizada – o que ocorreu somente em 2002 – a Eletriklight contratava fornecedores com base em licitações. Hoje, uma vez de capital privado, não há mais a obrigatoriedade do cumprimento da Lei 8.666/93 (Lei das Licitações), mas, por ter seguido tais normas por tanto tempo, pode-se dizer que há na Eletriklight uma cultura de licitações que é seguida até hoje.

São realizadas, para fins de toda e qualquer contratação a ser feita, tomadas de preço junto aos fornecedores. A tomada envolve no mínimo três fornecedores e, há forte discurso na Eletriklight a respeito da prevalência de preços mais baixos. Para cada atividade que a Eletriklight contrata é estipulado um “fator K”, objeto de estudos internos realizados pela Eletriklight. Com base neste fator chega-se ao preço que deve ser o suficiente para cobrir todos os custos do serviço a ser prestado. Assim, a Eletriklight deverá apenas verificar se o que está sendo cobrando pelos fornecedores está de acordo com os valores padrões calculados. Daí então, basta comparar os preços e contratar o que tenha o menor preço.

Vale ressaltar que este é um discurso conflitante com o discurso da qualidade, da imagem, da parceria e do desenvolvimento de fornecedores.

7.8.2 Exemplos

Sujeito 20:

“Foi (calculado um custo padrão pela Eletriklight). Foi feito um trabalho pela área de gestão de contratos, onde ele estabeleceu custos regionalizados e esses custos regionalizados nortearam as negociações. Então, eu quando cheguei na empresa esse trabalho já tava concluído, tava já na negociação (edital) e eu trabalhei exatamente com esses valores que foram construídos.”

Sujeito 1:

“É feito primeiro a tomada de preços, a licitação, aquela coisa toda, daí é negociado, é fechado o preço, e depois tem a elaboração do contrato, que entra o jurídico no meio junto com suprimentos, é feito o contrato, esse contrato dependendo do valor tem uns níveis de autorizações que tem que passar diante da empresa, e depois de tudo isso aí é assinado o contrato, e vem, é inserido esse contrato no sistema da empresa de controle, o sistema RP, no SAP.”

Sujeito 7:

“Historicamente a gente sempre renovava com estas empresas, chamava as empresas aqui, negociava um percentual e seguia com elas. Para este momento foi definido pela diretoria, pela superintendência, que não mais seria dessa forma. E sim seria lançada uma coleta de preços, qualquer empresa poderia ganhar ou não, inclusive as que já estavam participando aqui ativamente com a gente. Então nessas mudanças, inclusive os lotes, a distribuição geográfica do estado foi alterada também e aí teve uma redução de empresas, mas a gente permaneceu com todas as empresas que já trabalhavam com a gente. Umas se deslocaram, saíram de uma regional e foram para outra, outras perderam a coleta, saíram, não estão mais com a gente [...] (estas empresas saíram por motivo de preço?) Por motivo de preço...(vocês não analisaram outras características ou outros itens além do preço?) A gente faz análise técnica sim. Das duas empresas que não estão mais com a gente, uma delas foi desabilitada tecnicamente por questões financeiras, não pela proposta em si, mas por deficiência financeira da própria empresa.”

7.8.3 Explicação

Há uma visão generalizada de que ao comprar produtos e serviços por menores preços, a concorrência de preços entre vários fornecedores irá contribuir para a redução e/ou manutenção do nível de preços dos materiais comprados ou serviços prestados. Esta ideia está fundamentada no fato de que se os fornecedores permanecerem sob a ameaça constante de perderem as encomendas, consequentemente serão obrigados a manter ou diminuir seus preços para ganhar os pedidos (KUCHENBECKER, 2006).

Por outro lado, esta prática pode implicar no aumento de controles, em função da multiplicidade de fornecedores para um determinado item e das constantes negociações de

compra. Ao mesmo tempo, deve-se considerar que comprar apenas com base no preço não significa necessariamente menores custos, tendo em vista que outros custos podem aumentar significativamente o custo total do material comprado referentes a rejeições, inspeções, paradas de máquinas, quebras de ferramentas, retrabalhos, refugos e devoluções; ou seja, podem ocorrer custos adicionais que permanecem ocultos pela falta de preocupação ou deficiência em mensurá-los (KUCHENBECKER, 2006).

Com relação à aquisição de serviços, embora não seja possível incorrer em muitos dos custos ocultos citados no parágrafo anterior, outros gastos em função da inadequação ou ineficiência na prestação de serviços podem onerar bastante o custo dos serviços contratados. No caso específico da Eletriklight, cujos prestadores de serviços representam a sua imagem junto aos consumidores (como tratado no discurso 4.1) e que é responsável pela execução de um serviço essencial à população – fornecimento de energia elétrica – a contratação não pode ser feita apenas com base em preço, mas deve ser feita em observância à qualidade dos fornecedores contratados, ou a perda de qualidade nos serviços prestados podem acarretar diversos prejuízos financeiros e na imagem da empresa muito mais significativos do que qualquer economia a ser feita na contratação de serviços por menores preços.

7.9 Discurso da contratação com base na análise do desempenho financeiro dos fornecedores

7.9.1 O que permeia a organização

Tal discurso defende a importância de se avaliar o desempenho financeiro dos fornecedores a serem contratados. Tal avaliação permitiria conhecer a saúde financeira do fornecedor, sua capacidade de pagamento de funcionários e impostos, sua capacidade de investir em máquinas e equipamentos novos e mais eficientes e, principalmente, sua capacidade de executar os serviços a serem contratados.

A análise financeira dos fornecedores a serem contratados seria bastante útil, na medida em que alguns dos entrevistados narram a ocorrência de problemas com fornecedores que vieram a falir no passado e, até mesmo, casos em que os fornecedores não tiveram condições financeiras de concluir determinada obra e foi criado aditivo no contrato permitindo o pagamento de valores adicionais.

Este discurso está começando a gerar ações, como, por exemplo, o fato de, desde 2009 terem sido criados indicadores financeiros e solicitadas diversas informações contábeis nas contratações efetuadas nos últimos anos, sendo que, somente nas contratações efetuadas em julho e agosto de 2011 foram finalmente empregados os indicadores financeiros criados, tendo sido feita análise financeira dos novos fornecedores; análise esta que foi levada em conta para fins de contratação e, também, como indicador da não renovação de certos contratos.

Interessante observar que este discurso da importância de se avaliar o desempenho financeiro dos fornecedores a serem contratados também não é unânime. Em alguns depoimentos obtidos, os entrevistados alegaram que a análise financeira não é importante na entrada de novos contratos, em função da Eletriklight já trabalhar há muitos anos com as mesmas empresas do setor elétrico e saber quais empresas são confiáveis e possuem boa reputação e quais não devem ser contratadas, independentemente da realização de qualquer análise financeira.

7.9.2 Exemplos

Sujeito 14:

“(A Eletriklight faz análise financeira na contratação?) Faz. Porque você pode chegar aqui e você dizer assim: vou prestar serviço pra você (sic). Como é que eu vou saber se você tem, qual capital social [...] dessa empresa? Como é que ta constituído? Você vai pegar um contrato de R\$ 2 milhões e você só tem um capital social de R\$ 1.000,00, então você vai ser um aventureiro. Mas, tem, sim.”

Sujeito 20:

“(a diretoria tem interesse em informações sobre a saúde financeira dos prestadores?) Sim, sim. A diretoria, normalmente, ela tem esse interesse, esta avaliação é exigida, principalmente no momento da contratação. Então, se eu estou fazendo um contrato que gera equilíbrio e que gera resultado também para o terceiro e a empresa está, naquele momento, equilibrada, nós não estamos com esse instrumento contribuindo para desequilibrá-lo, estamos mantendo o equilíbrio e até melhorando. [...] a diretoria tem um acompanhamento mais rígido e detalhado na hora da contratação... (na hora da contratação) Tem um relatório de avaliação.”

7.9.3 Explicação

Segundo Assaf Neto (2002), ao realizar análise financeira de uma empresa, o analista está preocupado primordialmente com suas demonstrações contábeis, que permitem ao analista tirar conclusões acerca de sua situação econômico-financeira e que influenciam o mesmo na tomada de decisões acerca da concessão ou não de crédito, sobre se é viável ou não investir ou não em seu capital acionário, sobre se é necessário alterar determinada política financeira, sobre se a empresa está sendo bem ou mal administrada, se a empresa possui capacidade de solvência, se é lucrativa, se tem condições de saldar suas dívidas com recursos gerados internamente etc.

“Um conjunto de indicadores, tanto monetários como não monetários, estratégicos e operacionais, são demandados para o desenvolvimento do processo de avaliação de desempenho da entidade” (FREZATTI *et al.*, 2009, p. 162). É fundamental, conforme Assaf Neto (2002), que haja qualidade das informações utilizadas e volume de informações disponíveis ao analista. Por outro lado, é necessário ter cuidado com o excesso de volume de informações, tendo em vista que, segundo Frezatti *et al.* (2009, p. 164), embora a empresa deva possuir diversos tipos de indicadores, no intuito de abranger diferentes aspectos da gestão, o excesso de indicadores pode fazer com que a entidade perca o foco.

A análise de demonstrações financeiras permite uma visão da estratégia e dos planos da empresa analisada e possibilita estimar o seu futuro, suas limitações e potencialidades, sendo de grande importância para todos os que pretendam se relacionar com a empresa, inclusive clientes (MATARAZZO, 1995, p. 30), apesar de raramente o comprador analisar a situação do fornecedor (MATARAZZO, 1995, p. 33).

Empresas compradoras, conforme Assaf Neto (2002) costumam avaliar empresas vendedoras ou prestadoras de serviços em algumas situações especiais, como, por exemplo, quando ocorre forte dependência de certos fornecedores que podem não apresentar uma estrutura empresarial compatível com a importância dos pedidos, ou quando o número de fornecedores disponíveis no mercado é reduzido diante da demanda existente.

Assim, a análise das demonstrações financeiras interessa não apenas a bancos, governo e acionistas, mas também a consumidores e fornecedores de bens e serviços. Segundo Silva

(2004), quando um cliente deseja analisar o fornecedor, para conhecer sua liquidez, poderá recorrer à análise financeira.

É importante para os clientes conhecer a saúde financeira de fornecedores, tanto fornecedores de materiais e mercadorias – que podem ser essenciais em uma situação de expansão – como de equipamentos – cuja aquisição pode incorrer em riscos de não reposição futura de peças ou problemas com manutenção (SILVA, 2004). Da mesma forma, também se percebe a necessidade dos clientes conhecerem a capacidade financeira de uma empresa prestadora de serviços, no intuito de verificar se a mesma tem condições de efetuar os serviços contratados, sobretudo se forem serviços a serem executados no longo prazo.

A avaliação financeira de fornecedores tem como principais pontos de análise a capacidade física instalada de produção, a existência de projetos de expansão, o nível dos investimentos em pesquisas e desenvolvimento de produtos, condições econômicas e financeiras a curto e longo prazos, bem como o potencial de captação de recursos de longo prazo (ASSAF NETO, 2002).

Ao analisar a situação financeira do fornecedor, segundo Cancro, McGinnis e Santimauro (2003), é necessário estar atento a alguns sinais de degradação emitidos pelo fornecedor, tais como: perda de clientes importantes; gargalos no sistema produtivo; atraso no pagamento de contas; concessões de descontos além do nível rotineiro; baixa moral dos funcionários; perda de funcionários; redução do quadro de pessoal; problemas com credores; trocas frequentes de fornecedores; falta de matérias-primas; diminuição na qualidade do serviço.

Outros itens que também podem auxiliar na análise financeira dos fornecedores são os relatórios fornecidos por empresas especializadas em classificação de crédito e informações obtidas na imprensa (OSTRING, 2003), bem como publicações do setor em que se insere o fornecedor (CANCRO; MCGINNIS; SANTIMAURO, 2003).

No caso da Eletriklight até o ano de 2009 a avaliação de fornecedores antes da contratação considerava apenas o capital social como item de análise financeira, apenas em 2009 é que foram criados indicadores que medissem outros itens financeiros como liquidez, rentabilidade, estrutura do ativo. Um modelo baseado em Matarazzo (2003) foi desenvolvido e passou a ser utilizado na contratação de fornecedores.

Em função de a Eletriklight trabalhar há anos com as mesmas empresas, a análise financeira não era vista como sendo necessária, mas em decorrência de problemas ocorridos com fornecedores que acarretaram prejuízos financeiros à Eletriklight, os gestores passaram a perceber a importância de se avaliar financeiramente antes da contratação os fornecedores cujos contratos possuem um prazo maior e que representam um valor relevante contratado.

7.10 Discurso da importância do acompanhamento do desempenho financeiro dos fornecedores ao longo do contrato

7.10.1 O que permeia a organização

O discurso observado aqui se assemelha ao discurso explanado no item anterior no entanto este gira em torno da avaliação financeira do fornecedor após a contratação de seus serviços, enquanto no discurso anterior o foco estava no momento antecedente ao da contratação. Dentre as entrevistas efetuadas, encontrou-se opiniões favoráveis e desfavoráveis à análise financeira dos fornecedores ao longo do contrato.

Dentre os depoimentos favoráveis, estão os de que tal análise seria muito interessante para a Eletriklight para que ela pudesse se antecipar a acontecimentos ruins e também pudesse rescindir o contrato ou mesmo evitar contratar novamente a mesma empresa ao término do contrato.

Dentre os depoimentos desfavoráveis à ideia de acompanhamento financeiro dos fornecedores após a contratação, estão os que apregoam que a Eletriklight não teria recursos humanos e tecnológicos suficientes para esta análise – já que possui diversos fornecedores – e que as empresas que já enviam periodicamente informações contábeis, enviam informações não auditadas, que poderiam ser burladas e a Eletriklight não teria condições de verificar a veracidade ou não destas informações, além disso, uma vez contratado o fornecedor, o importante é que ele execute a obra ou preste o serviço, não haveria a necessidade de se preocupar com a situação financeira dele.

A não necessidade de análise financeira após a contratação dos fornecedores não faz o menor sentido, sobretudo diante dos problemas já ocorridos no passado, mas as questões de não auditoria das informações contábeis prestadas e da falta de recursos humanos a serem destinados a atividade de acompanhamento financeiro dos fornecedores, podem de fato ser um entrave.

Nota-se, por exemplo, forte discurso do Departamento de Gestão de Contratos sobre o desejo de que também seja feita a análise financeira dos fornecedores no acompanhamento dos contratos e tal departamento tem avaliado de que forma fazer isso, se contratando uma empresa terceirizada ou se desenvolvendo indicadores internos. A maior queixa deste departamento é não ter recursos humanos suficientes para disponibilizar na elaboração desta análise. Há, inclusive, depoimentos afirmando acreditar que esta análise deveria ser feita pelo próprio Departamento de Contabilidade, mas não há nenhuma orientação da Diretoria neste sentido.

Outro ponto importante a ser salientado é o de que diversas informações contábeis são enviadas periodicamente à Eletriklight em observância a normas contratuais, no entanto, tais informações não são utilizadas para fins de acompanhamento financeiro dos fornecedores, mas, ao invés disso, são arquivadas. Observa-se, ainda, um desejo do Departamento de Gestão de Contratos de incluir indicadores financeiros na avaliação periódica feita com os fornecedores para fins de premiação.

7.10.2 Exemplos

Sujeito 20:

“Com relação a questão de gestão da empresa, a gestão financeira, em todos os contratos nós também monitoramos, até porque é interessante pra gente que a empresa esteja saudável e seja sustentável. Mas, também a gente tem a outra ótica: a gente tem que estar acompanhando porque nossos contratos são contratos de longo prazo, são contratos de cinco anos, três anos, e podem ter algumas variáveis que gerem desequilíbrios; não só desequilíbrios com os empreiteiros como também para a empresa. Pode ser que eu tenha feito um contrato num contexto e mais na frente o preço que eu estou pagando esteja muito caro. Isso normalmente vai gerar um estresse, seja ele da empresa ou do empregado. Quando o preço está muito baixo e a empreiteira vem aqui, ele vem reivindicar: se ele tiver razão e ele for quebrar e ele for um empreiteiro sério ele tem duas opções: ou eu vou atender aquela decisão ou eu ele não vai trabalhar com uma empresa desequilibrada, vai pedir a rescisão do contrato... A gente faz esse acompanhamento da saúde financeira: tem o acompanhamento periódico – que é feito em cima dos resultados, mas, normalmente esse acompanhamento sempre vem sendo positivo.”

Sujeito 1:

“Eu acho que há necessidade de acompanhamento financeiro. Tem dois acompanhamentos: acompanhamento do contrato propriamente dito, assim da execução do contrato. E pode ter outro acompanhamento que seria o acompanhamento da empresa prestadora de serviço como um todo. Ai se o acompanhamento que você está falando se refere ao contrato, então a gente tem um acompanhamento. Agora, da empresa, a gente aqui não tem um acompanhamento não. A gente aqui da contabilidade não tem o acompanhamento não. Quem tem um acompanhamento é justamente lá no departamento de gestão de contratos que acompanha algumas informações da empresa, principalmente as informações que são oriundas, que venha a trazer risco potencial para a Eletriklight. Assim, de recolhimento de impostos, de algumas garantias de encargos sociais, algum tipo de obrigação que o empreiteiro tem, que eles sempre acompanham ... (A área de Contabilidade faz a análise financeira dos prestadores de serviços?) Não, a contabilidade não faz. O que a contabilidade faz, assim, na feitura do contrato, ela olha mais a parte de tributos... a parte de saúde financeira da empresa, diversificação de riscos, indicadores, isso ai a gente não faz.”

Sujeito 12: “Com relação a saber se ela é saudável financeiramente, não temos auditoria. É uma falha, não temos essa auditoria, apesar de haver dois contadores.”

Sujeito 13:

“Não, por enquanto não (não chegam a olhar a parte financeira, contábil quando fazem visitas em campo aos fornecedores). O balanço a gente olha aqui... esporadicamente, quando a gente precisa dar uma olhada, quando precisa de uma avaliação dos fornecedores e precisa transportar alguns dados do balanço para lá (para a planilha onde é calculada as notas dos fornecedores para fins de premiação), mas a gente não olha não. A saúde financeira, até agora não.”

7.10.3 Explicação

“Desempenho não se refere também a processos ou comportamento no trabalho requerido para atingir resultados. Desempenho é o resultado. É o que as pessoas realizam, atingem, produzem quando desempenham suas atividades adequadamente” (FREZATTI *et al.*, 2009, p.160).

Dessa forma, se faz necessário à empresa compradora avaliar o resultado das empresas fornecedoras. Segundo Zerbani (2006), o papel da avaliação de desempenho do fornecedor é relevante, pois propicia o alinhamento de expectativas entre parceiros e indica os comportamentos desejados, assegurando o atendimento às necessidades da empresa compradora.

Zerbini (2006) afirma que as seguintes avaliações costumam ser empregadas como referenciais para medir o desempenho do fornecedor: (a) avaliação do sistema da qualidade do fornecedor; (b) avaliação da gestão empresarial empreendida pelo fornecedor; (c) avaliação da adequação ao uso do produto ou serviço fornecido; (d) avaliação do relacionamento entre empresa e fornecedor. Dentro da avaliação da gestão empresarial, Zerbini (2006) inclui um modelo de avaliação econômico-financeiro do fornecedor.

A Eletriklight avalia seus fornecedores nos seguintes itens: (a) qualidade da obra ou do serviço executado; (b) cumprimento de normas de segurança; (c) cumprimento de prazos de envio de documentos; (d) cumprimento de legislação trabalhista; (e) cumprimento de recolhimentos de impostos. Assim, pode-se dizer que, dentre os itens de avaliação de desempenho do fornecedor citado anteriormente por Zerbini (2006), a Eletriklight atende os itens referentes à: (1) avaliação do sistema da qualidade do fornecedor e (2) avaliação da adequação ao uso do produto ou serviço fornecido. Não há, no entanto, avaliações dos demais itens: (3) avaliação da gestão empresarial empreendida pelo fornecedor e (4) avaliação do relacionamento entre empresa e fornecedor.

A avaliação do desempenho de fornecedores após a sua contratação, ou seja, ao longo da execução do contrato pode ser usada como forma de premiação e incentivo para que os fornecedores continuem executando bem suas atividades (como é visto no discurso de premiação a seguir). Ou, como afirma McMillan (1990, p. 48), pode servir como meio para o aumento do volume de negócios realizados com determinado fornecedor. Tal autor cita, por exemplo, a utilização por uma empresa japonesa do ramo eletrônico, do resultado da avaliação de desempenho de seus fornecedores como base para a concessão de novos contratos. Apesar disso, alguns autores (DONOVAN; MARESCA, 1999; ISHIKAWA, 1986, p. 161) observem justamente o oposto, ou seja, que frequentemente a avaliação de desempenho tem sido empregada como instrumento para a redução da base de fornecedores.

Por fim, é fundamental que a Eletriklight inclua na avaliação de seus fornecedores ao longo do contrato, uma avaliação do desempenho financeiro de tais fornecedores, de modo a conseguir se antever a qualquer problema que possa se apresentar em função do mau gerenciamento de recursos e dificuldades econômico-financeiras por parte do fornecedor.

7.11 Discurso da premiação do desempenho

7.11.1 O que permeia a organização

Há na empresa forte discurso sobre a premiação que é dada aos melhores fornecedores do semestre. Esta ferramenta gerencial, que foi criada recentemente, não envolve prêmio financeiro – embora haja a intenção de envolver no futuro – e consiste num ranking feito com as melhores empresas de cada atividade operacional (leitura, corte e religação, ligação nova e manutenção).

Depoimentos obtidos tanto na área operacional quanto na de Gestão de Contratos afirmam que a premiação é uma motivação para que os fornecedores continuem cumprindo todos os prazos e obrigações trabalhistas e atendendo com qualidade os clientes. Em algumas entrevistas realizadas foi dito que a premiação estimula as empresas a competirem. No entanto, é interessante observar que em alguns casos para determinada atividade há apenas uma única empresa, sendo que atuando em diferentes regionais e aí neste caso é avaliada que regional é melhor, também há alguns casos em que a mesma empresa recebe a premiação em diferentes atividades.

Com relação a este discurso há dois pontos interessantes a serem ressaltados: (1) chamar os fornecedores para conversar e discutir os pontos nos quais eles se saíram bem ou mal na pontuação; (2) a premiação é feita com base no *Balanced ScoreCard*, embora ainda não estejam sendo utilizados indicadores financeiros que possam preencher a dimensão financeira apresentada no modelo original do BSC; a criação de tais indicadores ainda está sendo discutida no Departamento de Gestão de Contratos (DGC).

7.11.2 Exemplos

Sujeito 12:

“O prêmio em si, não havia um prêmio, havia sempre um *gap* de como premiar essas prestadoras, o que é que a gente faz quando a prestadora é boa. A gente sempre chegava nessa conclusão, mas não havia nada formal. Sabia quem era a melhor prestadora, mas não havia premiação. E foi a ISO que chegava questionando a gente. Foi a partir daí que se criou esse prêmio empresa parceira. Esse prêmio é uma composição de vários indicadores, indicador da qualidade do serviço, indicador de estoque de material, uma composição de vários indicadores que definem a premiação.”

Sujeito 14:

“Como funciona isso (a premiação)... Apesar de, como eu falei, serem três empresas, você tem quatro contratos hoje. Então, pode ser que o contrato do sul (do Estado), quando você fizer os quatro, a empresa vai ser a mesma, mas o sul vai estar abaixo. É como se a gestão do sul, o gerente do sul dessa empresa tivesse desempenho menor do que o norte, por exemplo. Isso incita competitividade... Então do sul eu vou querer melhorar pra ser melhor do que o norte.”

Sujeito 9:

“A gente foi obrigado a fazer uma avaliação para medir os nossos fornecedores, por conta da ISO. Essa foi a forma para a gente fazer. Então dessa mesma forma, a gente seleciona algumas empresas que seriam as que mais tem demanda trabalhista para nós e premiamos elas. Nesse processo foram avaliadas 12 empresas e foram acompanhadas 47.”

7.11.3 Explicação

Recentemente, segundo Muller e Siqueira (2009), as empresas tem efetuado avaliação de seus fornecedores, tendo em vista que o mercado tem exigido cada vez mais que as empresas se preocupem com a melhoria da qualidade nos produtos, nos custos, prazos de entrega e consequentemente na sua competitividade.

A avaliação de fornecedores consiste, de acordo com Muller e Siqueira (2009), na obtenção de uma nota para cada fornecedor com base num conjunto de informações que permitam identificar o comportamento deste em questões referentes a compras (preços, prazos de pagamentos etc.), logística (prazos de entrega, estratégias operacionais, estoques etc.), qualidade (acordos de qualidade, adequação na certificação, qualidade de recebimento etc.) e tecnologia (desempenho tecnológico, requisitos técnicos, adequação em tecnologias futuras etc.). É feito geralmente um ranqueamento dos fornecedores com base em pesos pré-estabelecidos pelos gestores para tomadas de decisões ou possível mesmo para fins de premiação dos melhores fornecedores.

Como se observa, a avaliação de fornecedores tem sido essencial para fins de premiação. Rodrigues e Sellitto (2009), por exemplo, apresentaram uma metodologia de avaliação do desempenho de fornecedores em três níveis: seleção de fornecedores, monitoramento do desempenho de fornecedores e programa de premiação a fornecedores monitorados que

obtiveram alto desempenho. Para os fornecedores que persistentemente apresentem desempenho alto, tais autores propõem que os mesmos participem de um programa de premiação e reconhecimento, com pontos que podem envolver aumento de volumes de negócios ou dispensa de etapas custosas, tais como inspeções.

Rocha e Netto (2002), por sua vez, fizeram um estudo na empresa brasileira PETROBRAS S.A. – que possui um sistema para classificar e premiar seus fornecedores baseado em painéis de consenso entre gerentes – e apresentaram uma metodologia alternativa para classificação e premiação, que primeiramente seleciona os fornecedores de acordo com sua eficiência em transações realizadas e, em seguida, classifica-os fornecedores de acordo com a opinião dos gerentes.

A Eletriklight, com base nos critérios de avaliação citados no discurso anterior, avalia seus fornecedores, classifica-os segundo uma pontuação e pesos dados em cada um dos critérios avaliados e, com base no *ranking* elaborado, são premiados os primeiros colocados em cada uma das categorias de atividades. Os prêmios correspondem ao reconhecimento e divulgação dos resultados entre os fornecedores contratados. Não há, ainda, premiação financeira, embora haja uma intenção do Departamento de Gestão de Contratos de implementar nos próximos anos prêmios financeiros para os primeiros colocados.

7.12 Discurso da importância do contrato na prestação dos serviços

7.12.1 O que permeia a organização

O contrato é sempre uma peça chave na contratação de serviços. Os contratos da Eletriklight são elaborados no Departamento de Gestão de Suprimentos e são gerenciados tanto pelo Departamento de Gestão de Suprimentos (que gerencia os contratos de suprimentos de materiais), como pelo Departamento de Gestão de Contratos (que gerencia apenas os contratos mais relevantes). Os contratos são divididos em duas categorias principais: 1. contratos comerciais e 2. Contratos técnicos. O contrato está relacionado a todas as atividades envolvidas na prestação de serviços e é fundamental na realização de fiscalizações e auditorias. Há depoimentos que afirmam que o que irá garantir a qualidade na prestação de

serviços é o contrato, na medida que o descumprimento de certas cláusulas contratuais pode acarretar punições como multa e até a revogação do contrato.

7.12.2 Exemplos

Sujeito 14:

“Mas as relações contratuais, quando elas não são seguidas – a gente se preocupa em colocar na especificação funcional... todo documento deve ser realizado pra não ter divergência nenhuma. Então, se algum desses contratos, algumas dessas cláusulas, elas começam a divergir, com certeza a gente sabe que vai ter um reflexo no nosso processo. Por que a leitura é diária; por exemplo: ele começa uma leitura hoje, se o prestador não tiver gente pra fazer a leitura hoje, então amanhã eu já tenho leitura. Então eu não tenho como retardar isso – o processo é regulado... Os conflitos existem, mas eu acho que a obrigação da gente, como contratante, é fazer com que as coisas fiquem normais. As divergências vão existir, então você vai ter que puxar: “você está indo pelo caminho errado, você tem que fazer dessa forma, porque o contrato requer essa situação aí.”

7.12.3 Explicação

Contratos fornecem o principal meio de definir o serviço e a forma como ele será entregue. O consumidor final tem um contrato com o contratante, que, por sua vez, possui um contrato com o contratado, no entanto, não há nenhum contrato entre o consumidor e o contratado (VAN DER VALK; VAN IWAARDEN, 2011).

Observa-se, dessa forma, que na terceirização de serviços, além do relacionamento entre contratante e contratado, há um terceiro ator envolvido: o consumidor final. Isto traz à tona certas particularidades na medida em que o consumidor final possui um contrato com o contratante, mas quem lida diretamente com o consumidor final na entrega do serviço é o contratado e não o contratante. Assim, o contratado é confrontado com dois chefes (o contratante e o consumidor final) que, por sua vez, podem ter seus próprios objetivos específicos e possivelmente conflitantes. (NIRANJAN; METRI, 2008 *apud* VAN DER VALK; VAN IWAARDEN, 2011).

Essa particularidade contratual que está presente na terceirização de serviços requer um maior controle por parte da contratante das atividades da contratada. Da mesma forma, exerce influência no controle gerencial, segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 979), a forma contratual adotada nos contratos de prestação de serviços.

São duas as formas principais de contratos: o contrato por preço fixo e o reembolso de custos, com muitas variações em cada tipo. O primeiro tipo, contrato por preço fixo, implica em a empresa contratada cumprir integralmente um trabalho especificado, com prazo e preço especificado, incorrendo em penalidades no descumprimento destes itens. Já nos contratos de reembolso de custos, a empresa contratante concorda em pagar custos razoáveis mais uma margem de lucro, ainda que com uma cláusula que não permita que tal valor exceda a um limite máximo. O segundo tipo de contrato é recomendável apenas quando o escopo, o cronograma e os custos para execução do serviço não puderem ser estimados antecipadamente de forma confiável (ANTHONY, GOVINDARAJAN, 2006, p. 979).

A forma contratual utilizada na Eletriklight é o primeiro tipo, ou seja, contratos por preço fixo. O interessante neste tipo de contrato é que, embora possa parecer que é a empresa contratada quem assume todos os riscos e que, portanto, tem toda a responsabilidade pelo controle gerencial do contrato, a contratante também incorre em riscos de várias espécies (como qualidade, segurança, riscos ambientais etc.) e também está sujeita a arcar com aumentos de custos imprevistos e até, com prejuízos decorrentes da não execução da obra ou serviço contratado.

Isto ocorre porque, como colocam Anthony e Govindarajan (2006, p. 979), se uma empresa contratante resolve modificar o escopo do serviço, obra ou projeto ou se a contratada encontra condições não previstas no acordo contratual, é emitida uma ordem de alteração. Ambas as partes devem concordar com as modificações no escopo, no cronograma e nos custos envolvidos. Como a ordem de alteração está relacionada com aumentos de custos, esses custos são suportados pela organização contratante. Nestas circunstâncias o preço final do trabalho não é, na realidade, fixado antecipadamente. Este é exatamente o caso da Eletriklight, que estipula preços fixos por unidade de serviço, estima o volume a ser demandado, mas não fixa um valor final fixo para o contrato.

É por isso que, num contrato de preço fixo, a contratante também possui responsabilidade por manter um controle gerencial sobre o contrato, bem como tem o dever de auditar a quantidade e a qualidade do serviço, assegurando-se que o mesmo seja feito de acordo com as especificações (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006, p. 979).

Assim, observa-se que o contrato em si e todas as particularidades advindas da contratação de terceirizados e da forma contratual adotadas possuem influência na forma como tais contratos devem ser gerenciados e, por este motivo, pode-se dizer que o contrato perpassa por todos os discursos apresentados aqui.

7.13 Discurso da troca de informações entre a Eletriklight e seus fornecedores

7.13.1 O que permeia a organização

A troca de informações está relacionada a vários outros discursos como a confiança, a parceria e o desenvolvimento de fornecedores. O que se observa é que a comunicação entre a Eletriklight e seus fornecedores melhorou sobremaneira com a criação do Departamento de Gestão de Contratos (DGC) que possibilitou maior acesso dos fornecedores à Eletriklight, bem como promoveu mais encontros e reuniões entre a Eletriklight e os fornecedores. Assim, pode-se dizer que a troca de informações também melhorou, o uso de sistemas como o CAD terceiros e o SAP pelos próprios terceirizados tornou a obtenção de informações junto aos terceirizados mais ágil, mais acurada e mais fácil de ser verificada. No entanto, o envio de informações da Eletriklight para os fornecedores ainda não ocorre apropriadamente, há apenas algumas informações técnicas e operacionais que são fornecidas aos terceiros frequentemente, mas não se observa a abertura, por parte da Eletriklight, de informações mais estratégicas, por exemplo.

Outro ponto interessante a ser notado está no fato de que o DGC melhorou não apenas a troca de informações com os fornecedores, mas também possibilitou a troca de informações entre as áreas operacionais da própria Eletriklight. O GIFs é um sistema interno que contém as informações obtidas pelas áreas operacionais e pelo DGC junto aos terceiros e este sistema emite relatórios para as áreas operacionais com as informações dos terceirizados obtidas pelas outras áreas operacionais e pelo DGC, possibilitando que determinada área operacional também tenha conhecimento sobre fornecedores de outra área operacional. No caso de, por exemplo, um mesmo fornecedor executar diferentes atividades, prestando serviços para duas ou mais áreas operacionais diferentes da Eletriklight, esta troca de informações entre as áreas permite que determinada área saiba sobre o comportamento e o relacionamento de outra área com aquele mesmo fornecedor.

7.13.2 Exemplos

Sujeito 4:

“Muitas informações que a gente presta é de faturamento, quanto eles vão ter para receber em um dia, no outro dia. Mas assim, é mais a gente mesmo que suga o sangue deles mesmo, pedindo informação: quantos terceiros, você pagou isto, porque não pagou aquilo, FGTS, porque não comprou o EPI, está sem EPI, aí multa. Normalmente quem contrata, quer mais informação, não é?”

Sujeito 9:

“Eles não atualizavam (as informações). Quando vem de estatal, era meio que perdido, sabe? Não tinha um departamento de terceirizados, tudo. Aí quando a gente (o DGC) entrou, para ter o controle mesmo de saber quem eram os funcionários que trabalham para a Eletriklight, se eles têm treinamento, se está tudo com carteira assinada [...] aí hoje em dia sem problema, eles fazem e mandam os documentos para a gente, é só pedir que eles mandam.”

Sujeito 11:

“O que a gente precisa trocar de informações com ele: as unidades de lá é que fazem. A gente daqui do DGC dá suporte informativo, na hora que aparece alguma situação que eles não sabem manusear, aí acabam ligando para gente para dar um suporte. É tipo um *help desk*, a gente ajuda muito nessa parte. Mas as unidades lá é que trocam as informações, por exemplo, quer que faça tal obra, aí manda a relação daquela obra, por e-mail ou pessoalmente, entrega o documento, assina, faz o protocolo, essas são informações feitas pelas unidades. Agora a ALMOXA também troca muita informação com as prestadoras de serviços, as empreiteiras regionais. Por exemplo, eu não disse que a unidade pede o material, o suprimento atende e a ALMOXA separa. Então a ALMOXA diz às unidades o que tem separado, tudo o que foi separado para ela, até para ela dimensionar o carro que vai vim pegar o material... Existe, assim, o processo de troca de informações é muito grande, sempre entre o coordenador da empreiteira, o supervisor, a empreiteira chama de supervisor, a gente chama de coordenador, com os fiscais da Eletriklight.”

Sujeito 13: “Existe (troca de informações entra a área executora e a prestadora de serviços), mas é apenas técnica.”

Sujeito 18: “A troca de informações hoje eu diria que ela é mínima.”

Sujeito 19: “A gente, na realidade tem essa demanda (troca de informações) com eles (DGC), né? Sempre que tem alguma contratação a gente passa pra eles, a gente tem essa interação normal porque tem que ser eles que têm que contratar.”

7.13.3 Explicação

A troca ativa de informações diz respeito ao compartilhamento e troca de informações significativas e tempestivas entre as empresas que possuem um relacionamento (GOO; HUANG, 2008) e é, conforme apontam Håkansson e Lind (2007), um tópico importante da literatura de relacionamentos interempresas, que tanto pode proporcionar melhorias e reduções de custos aos parceiros, como pode aumentar a apropriação indevida de informações.

A troca de dados entre fornecedor e cliente sempre foi tida como um processo longo e que dispensa tempo, envolvendo, por exemplo, especificações de um produto, colocação de pedido, contratos e submissão de pagamento. Alguns problemas nessa troca de informações são o alto tempo de transação, a baixa precisão devido ao manuseio dos dados, a grande utilização de recursos humanos e a incerteza na forma de se lidar com atrasos (MONCZKA, TRENT; HANDFIELD, 1998).

O compartilhamento de informações influencia positivamente a qualidade do relacionamento com outras empresas, bem como a comunicação e o apoio dos gestores, já a idade deste relacionamento e a dependência mútua influenciam negativamente o relacionamento entre empresas (LEE; KIM, 1999).

A TI (tecnologia da informação) pode auxiliar na tomada de decisão através da coleta, manipulação e disseminação de dados e informações (O'CONNOR; MARTINSONS, 2006). E consiste, segundo Monczka, Trent e Handfield (1998), em um esforço de cooperação entre comprador e fornecedor para torná-los mais competitivos por meio do processo de comunicação de informações.

Além da TI, outro facilitador de troca de informações são os indicadores contábeis, que fornecem informações formais sobre as ações de cada parte do relacionamento, embora mantendo cada parte e as possibilidades de abertura e compartilhamento de informações atreladas ao contrato (O'CONNOR; MARTINSONS, 2006).

De fato, o contrato ou qualquer outro documento legal consiste em uma das formas de encorajar o compartilhamento de informações, definindo o escopo da informação a ser

compartilhada. No entanto, conforme apontam Goo e Huang (2008), a confiança é o elemento que pode preservar e aprofundar o compartilhamento de informações em um relacionamento.

Em um relacionamento entre partes que não confiam uma nas outras é provável que o compartilhamento de informações falhe por medo da exploração. Ao contrário, onde há confiança entre as partes de um relacionamento há uma troca maior e mais livre de informações, tendo em vista que os gestores não acreditam que seja necessário se proteger de comportamentos oportunistas. Assim, a confiança é tida como um prerequisite da troca de informações e, mais do que isso, é considerada um elemento crítico, determinante do sucesso da terceirização (GOO, HUANG, 2008), conforme visto no discurso a seguir, discurso 14.

7.14 Discurso da confiança nos prestadores de serviços

7.14.1 O que permeia a organização

Quando indagados sobre ações ou comportamentos perniciosos e oportunistas dos fornecedores, as respostas dos funcionários da Eletriklight entrevistados indicavam alguns erros operacionais ou problemas administrativos rotineiros que ocorrem na prestação de serviços, mas não foi percebida pela pesquisadora nenhuma preocupação por parte dos funcionários com comportamentos oportunistas. Assim, apesar da ausência de um discurso explícito sobre confiança em relação aos terceirizados, foi percebido no decorrer desta pesquisa confiança tanto dos prestadores na Eletriklight quanto da Eletriklight com os prestadores.

Neste sentido também foi verificado que, apesar da possibilidade de erros operacionais que são citados no decorrer das entrevistas e que poderiam prejudicar os consumidores e, consequentemente, a Eletriklight, há regras e padrões a serem seguidos, e que são checados periodicamente, que minimizam a ocorrência destes erros e que fazem com que, uma vez ocorrido, tais erros sejam identificados tempestivamente.

Um dos exemplos dados por um dos funcionários diz respeito à entrega de contas. Cada entregador deverá prestar contas ao supervisor, informando quantas contas foram entregues, em quais locais ele entregou etc. Assim, os padrões e a supervisão constante por parte da

empresa prestadora de serviços torna difícil a não execução ou a execução incorreta deste tipo de atividade.

O que se observa é que a confiança nas prestadoras de serviços é estabelecida ao longo dos contratos. Há indicadores operacionais que são calculados em função da execução das obras e serviços, mas o que se nota nos depoimentos dos funcionários é que o principal indicador de confiança ou não no relacionamento com outras empresas consiste nas impressões obtidas através da convivência com funcionários, chefes e diretores das empresas contratadas. Os departamentos operacionais, que lidam diretamente com as empresas contratadas e controlam os serviços que estão sendo executados, possuem uma visão das empresas prestadoras de serviços que é transmitida para os demais departamentos da Eletriklight, incluindo o DGC.

Por um lado, observa-se que a melhora na troca de informações (como explanado no discurso 13, anteriormente) aumenta a confiança de ambas as partes no relacionamento (HUEMER *et al.*, 2009). No entanto, por outro lado, no que diz respeito à apuração de custos de execução de serviços dos prestadores e da abertura de informações financeiras dos prestadores para a Eletriklight, os funcionários entrevistados demonstram desconfiança com relação à acuracidade e veracidade das informações que poderiam ser prestadas.

Assim, pode-se dizer que há confiança nos prestadores de serviços no sentido de que a Eletriklight acredita que tais prestadores não terão comportamento oportunista e que possuem habilidade técnica e conhecimento para executarem os serviços conforme o combinado, bem como a intenção de agir de acordo com o contrato acordado. No entanto verifica-se desconfiança da Eletriklight com relação à abertura e a veracidade de informações financeiras prestadas.

Também é importante perceber que a confiança demonstrada pela Eletriklight nos fornecedores provém em grande parte dos próprios sistemas de controle implementados por esta empresa para monitorar as atividades consideradas como importante e que podem ter reflexos financeiros e operacionais para a Eletriklight, corroborando o relacionamento entre controle e confiança, explicitado no item 2.3.1. desta tese.

7.14.2 Exemplos

Sujeito 6:

“Eu acredito que existe isso, mas não de uma forma que seja tão relevante assim, no intuito de prejudicar.” [...] “Ele vai ter que prestar contas de alguma forma, então existe um controle. Isso não vai acontecer todos os dias à toa, pode acontecer, mas existe um controle, um acompanhamento, para que ele seja detectado e que se evite que aconteça da próxima vez.”

Sujeito 4: “Na minha opinião, primeiro não é obrigação deles mostrarem o que gastam para a gente, porque eles são empresas independentes, e segundo que eles podem burlar. Gastei trezentos mil reais de combustível, como é que eu vou saber se isso é verídico.”

7.14.3 Explicação

A confiança é um conceito difícil de estudar tendo em vista que já foi definido de diferentes formas. A maioria das definições de confiança focam na exposição à vulnerabilidade e uma definição simples consiste na de que a confiança significa confiar que a expectativa das partes serão realizadas (LUHMANN, 1979). Nas palavras de Das and Teng (1998), a confiança indica um grau de certeza de que o parceiro irá se comportar da forma desejada e o desenvolvimento da confiança reduz o risco e a falha (DAS; TENG, 2001a).

A confiança pode se desenvolver ao longo do tempo através de processos de adaptação e aprendizado, que são essenciais para fortalecer o relacionamento entre as partes, tornando o relacionamento mais durável defronte ao conflito e encorajando interações entre os parceiros envolvendo troca de conhecimentos e a promoção do interesse de cada uma das partes (JOHANSON; MATTSSON, 1987).

Das and Teng (2001) define confiança em duas dimensões: confiança no goodwill e confiança na competência. Sako (1992), por sua vez, além destas duas dimensões, classifica a confiança também na dimensão contratual e afirma que estas três dimensões da confiança são relevantes para o gerenciamento da terceirização.

A confiança no goodwill diz respeito à intenção da outra parte de desempenhar suas atividades de acordo com o combinado e não desertar (NOOTEBOOM, 1996) e está associada com a integridade, responsabilidade e dependência (DAS; TENG, 2001a).

A confiança na competência foca na percepção de habilidade e conhecimento e indica uma expectativa sobre a competência técnica (BARBER, 1983, p. 14). Segundo Heiskanen *et al.* (2008), enquanto a confiança na competência de um parceiro diz respeito a habilidade de se desempenhar de acordo com o combinado, a confiança no goodwill diz respeito à intenção do parceiro de se desempenhar de acordo com o combinado.

A confiança contratual se baseia nos padrões morais de honestidade e partem da suposição de que a outra parte irá honrar o contrato, independente deste ser escrito ou não (SAKO, 1992; VAN DER MEER-KOOISTRA; VOSSELMAN, 2000).

Langfield-Smith e Smith (2003) afirmam que embora estas formas de confiança sejam mais frequentes nos primeiros estágios da terceirização, elas podem se desenvolver ao longo do relacionamento.

Conforme Scaletti e Pisano (2009), as empresas usam confiança e decisões de controle gerencial para mitigar o oportunismo e melhorar a eficiência da transação. A confiança geralmente está associada com alto nível de fluxo de informações entre empresas, o que melhora a qualidade e o desempenho do relacionamento, como discutido no discurso anterior, discurso 13.

Além da troca de informações, a confiança se relaciona também com o controle. De acordo com Huemer *et al.* (2009), o controle influencia a confiança e vice-versa. Esta relação foi discutida com maiores detalhes no item 2.3.1 desta tese.

8 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Levando em conta a questão de pesquisa, as informações obtidas são analisadas sob a ótica dos conceitos apresentados na Fundamentação Teórica, iniciando-se pelo controle gerencial, seguindo-se pela seleção dos prestadores de serviços e terminando com o gerenciamento dos prestadores de serviços selecionados.

8.1 Controle gerencial

Na Ilustração 9 a seguir, é possível verificar como os planejamentos estratégico e de investimento e o controle gerencial possuem influência na implementação do *Balanced ScoreCard*, artefato que, por sua vez, influencia o relacionamento com as empresas terceirizadas, tanto na seleção quanto no acompanhamento destas.

Ilustração 9 - Influência do planejamento e orçamento no relacionamento com terceirizados.

O controle gerencial, conforme é possível verificar na Ilustração 9, existe na Eletriklight, dada a presença dos vários artefatos que influenciam o desenvolvimento das atividades da organização e seu relacionamento com os terceiros. Por sua vez, dado o estágio de desenvolvimento dos terceiros, não se pode dizer que o controle gerencial estruturado exista nos terceirizados e não parece ser uma preocupação por parte da Eletriklight, confirmando a

literatura (HOPWOOD, 1996; DEKKER; VAN GOOR, 2000 *apud* SCALETTI; PISANO, 2009).

O relacionamento entre a Eletriklight e as prestadoras de serviços é do tipo *dyadic*, ou seja, se constituem em unidades independentes controladas hierarquicamente por meio de terceirização (SEAL *et al*, 2004). Dessa maneira, a demanda por informações não é necessariamente similar e com o mesmo nexos.

Os discursos identificados ao longo desta pesquisa podem ser observados de uma perspectiva mais ampla, como sendo provenientes do planejamento estratégico e do plano de investimentos da Eletriklight, que são responsáveis pela tomada de decisões complexas, como a terceirização ou não de determinada atividade, bem como por decisões relacionadas ao valor a ser gasto com terceirizações e com cada uma das atividades da Eletriklight (como corte, construção, ligação, manutenção etc.). A partir destes planejamentos, têm-se a elaboração do orçamento e o controle orçamentário que é realizado em cada uma das áreas da Eletriklight, sobretudo as áreas operacionais, que são as responsáveis por estabelecer o tipo e a quantidade de serviços e obras necessárias. Existe uma relação forte entre as decisões presentes e a atividade dos terceirizados, estimuladas pelo plano de investimentos da organização.

O plano de investimentos provoca a demanda para contratos com os terceiros. No entanto, o controle orçamentário não é percebido como presente no gerenciamento do relacionamento da Eletriklight com os prestadores de serviços, embora haja controle orçamentário na Eletriklight como um todo, tendo em vista que as contratações e valores estipulados para a realização de obras e serviços se baseiem em um orçamento elaborado em conjunto pelas áreas operacionais e a área de investimento e controlado pela administração da empresa.

Esta situação seria diferente caso as atividades terceirizadas fossem desenvolvidas dentro da própria Eletriklight. Neste caso, o controle orçamentário, que hoje não existe para a empresa terceirizada, seria algo presente no gerenciamento das atividades. Trata-se de uma questão relevante vinculada ao princípio da entidade que, embora tenha uma preocupação relevante com a entidade econômica, se volta para a entidade jurídica exclusivamente.

Outro artefato gerencial encontrado, o BSC, em desenvolvimento na organização, demanda indicadores que irão paulatinamente afetar o acompanhamento do desempenho dos terceiros.

Essa prática salientará a importância de coordenação, integração e maior participação por parte dos terceiros, tendo em vista que o BSC é o sistema responsável por gerenciar e executar a estratégia da empresa (KAPLAN; NORTON, 2006) e que a terceirização faz parte desta estratégia.

Não foram tratadas em maiores detalhes nesta tese, questões como planejamento e orçamento, por fugirem do escopo desta pesquisa que diz respeito à análise do relacionamento com terceiros e que teve como foco a área de gestão de contratos, em detrimento de áreas como a de investimento e a de contabilidade. Claro está, no entanto, que esses temas estão por trás de todo o desenvolvimento da terceirização. É importante entender que o planejamento estratégico, de investimentos e o controle orçamentário estão alinhados com o *Balanced ScoreCard* – BSC, ferramenta gerencial implementada não apenas pela Eletriklight, como por todas as empresas do Grupo. E é exatamente este planejamento que dá origem às diretrizes sobre como gerenciar o relacionamento com os fornecedores de bens e serviços, tanto na seleção destes fornecedores, quanto no acompanhamento do desempenho operacional destes fornecedores, como é sintetizado na Ilustração 9. Assim, alguns dos discursos identificados como discursos para a seleção de fornecedores e para o acompanhamento dos prestadores de serviços têm relacionamento com o planejamento, o orçamento e o BSC, e este relacionamento é cada vez mais evidenciado na Eletriklight.

8.2 Seleção de prestadores

A demanda por bens e serviços provoca a seleção dos prestadores de serviços e esta seleção, por sua vez, faz surgir os discursos identificados apresentados na ilustração 10, a seguir.

SELEÇÃO DE PRESTADORES

Ilustração 10 - Discursos que permeiam a seleção dos prestadores de serviços terceirizados.

A seleção dos prestadores de serviços terceirizados leva em conta a demanda por bens e serviços proveniente das áreas operacionais da Eletriklight e dá origem aos discursos da qualificação da mão de obra especializada, da contratação das empresas terceirizadas com base na avaliação financeira das mesmas e da contratação das empresas terceirizadas com base no menor preço, conforme mostra a Ilustração 10.

Quanto aos discursos da contratação com base na avaliação financeira dos terceirizados e com base no menor preço, vemos que estes são dois discursos contraditórios e conflitantes. De um lado, de fato, percebe-se por parte dos entrevistados uma cultura advinda da época em que a Eletriklight era uma empresa estatal e cujas licitações se baseavam no menor preço atribuído aos serviços pelos fornecedores. Por outro lado, este discurso colide com discursos essenciais no acompanhamento dos fornecedores (que serão mostrados mais uma vez a seguir), tais como os discursos da qualidade, da imagem, da parceria e do desenvolvimento de fornecedores.

A postura da empresa provém de sua origem e da sua necessidade de ter um discurso de transparência. De qualquer forma, problemas identificados nas entrevistas mostram que a organização está refletindo sobre isso e buscando mecanismos para alterar esta perspectiva. Tendo sido muito questionada as escolhas de terceiros baseadas em preço apenas.

Trazendo a Teoria Institucional (BROOM; SELZNICK, 1963) percebe-se que existe uma evolução em curso no que se refere a quesitos considerados na seleção dos prestadores de serviços. Num primeiro momento aquilo que juridicamente seria viável e compatível com uma visão de proteção à empresa foi implementado. Posteriormente, a ideia de aperfeiçoamento e melhoria de eficiência vem sendo incorporado, como impacto mimético (SCOTT, 2008) na adoção de artefatos de planejamento e controle, cada vez mais relevantes com o aumento da participação internacional no controle acionário da Eletriklight. Nesse sentido, a análise financeira e seu acompanhamento passam a se constituir em elementos da pauta da organização, muito embora existam diferenças de opinião e postura quanto a interferir e ter acesso às informações financeiras dos prestadores de serviços. Às opiniões contraditórias à análise e acompanhamento financeiro dos prestadores provém do fato de se considerar não confiável o conjunto de demonstrações e também de dúvidas sobre o quanto a Eletriklight tem direito de exigir determinadas informações das empresas terceirizadas.

Não obstante, o que se percebe é que ambos os discursos coexistem, sendo que o discurso da avaliação financeira é um discurso relativamente recente e que surgiu em função de problemas ocorridos com fornecedores e que acarretaram prejuízos financeiros à Eletriklight, que antes via a avaliação financeira como desnecessária, mas que, a partir de 2009 começou a adotá-la na avaliação dos fornecedores para fins de contratação. O que se espera é que o discurso da avaliação financeira se sobreponha, em um futuro próximo, ao discurso da contratação com base no menor preço.

No que tange o discurso da qualificação, notamos que embora sejam cobrados cursos e certificações, não há por parte da Eletriklight, atualmente, a realização de treinamentos junto aos prestadores de serviços, o que torna este um discurso incoerente com as práticas atuais. Como em situações anteriores, caso não existissem os terceiros, os gastos com treinamento seriam uma preocupação constante da Eletriklight. Dessa maneira, em alguns momentos ela trata os prestadores de serviços como parceiros de longo prazo e proporciona treinamento, incorrendo, portanto, em gastos, mas em outros momentos, restringe essa parceria a reuniões de discussão e considera que o terceiro deve cuidar de si mesmo e fazer seus investimentos. Embora, no sentido econômico faça sentido, é muito relevante que a Eletriklight esteja preparada para enfrentar falta de prestadores de serviços ou mesmo não dar conta de seus encargos por falta de mão de obra adequada. A natureza do discurso neste elemento não é estratégico, mas sim tático, sendo fortemente influenciado por pressões externas.

8.3 Acompanhamento de prestadores

O acompanhamento dos prestadores, apresentado na Ilustração 11 abaixo, é o ponto crucial de desenvolvimento do relacionamento com os prestadores de serviços e concilia diversos discursos que foram identificados no decorrer deste trabalho.

ACOMPANHAMENTO DOS PRESTADORES

Ilustração 11 - Discursos que permeiam o acompanhamento dos prestadores de serviços terceirizados.

Um dos itens fundamentais no acompanhamento dos prestadores é o contrato (discurso 12), tendo em vista que o tipo de contrato estabelecido com os terceirizados possui particularidades (como o fato de o consumidor final possuir um contrato com a empresa terceirizada e não com a empresa contratante do serviço), que exercem influência no controle gerencial e que requerem um maior controle por parte do contratante das atividades

contratadas, assegurando-se que o mesmo seja feito de acordo com as especificações (GOVINDARAJAN; GUPTA, 2006).

Dentre os demais discursos identificados, é interessante observar o relacionamento entre dois temas em particular: controle e confiança (discurso 14). Afinal, a relação desejada pela Eletriklight é de longo prazo e seu discurso é forte e nem sempre consistente. Outro discurso também forte e que deveria ser mais consistente com as ações da empresa é discurso da imagem (discurso 1), que está intrinsecamente relacionado ao discurso da qualidade (discurso 3), sendo um reflexo desta, tendo em vista que o prestador de serviços é a Eletriklight no ambiente em que ele atua. Também integrados aos discursos da imagem (discurso 1) e da qualidade (discurso 3), estão os discursos da parceria (discurso 5) e do desenvolvimento de fornecedores (discurso 6), que embora sejam frequentes nos depoimentos dos entrevistados também se mostram contraditórios e de difícil implementação.

Dessa forma, pode-se dizer que a Eletriklight possui a necessidade de ter uma imagem positiva e de ser visto de maneira favorável junto ao público. Ora, não é possível ter esse atributo sem que o terceiro tenha um relacionamento de longo prazo estabelecido e mantido. É aí que o discurso da confiança se materializa com o controle (VOSSelman; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009), permitindo que a relação entre as entidades seja voltada para o longo prazo. Por outro lado, a ausência de controle pode afetar o desempenho da organização (GROOT; MERCHANT, 2000). Além disso, a confiança pode afetar o controle num sentido negativo (VOSSelman; VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009), tornando o acompanhamento pouco efetivo. De qualquer forma, na essência, o que se pretende é que a confiança e o controle se complementem, o que é consistente com a literatura.

Em termos práticos, a Eletriklight voltou sua ótica de controle para necessidades operacionais, controles tais como sistemas de informação, sistemas de incentivo, monitoramento e recompensa de desempenho (DEKKER, 2004; 2008). A Eletriklight, nesse sentido, optou por estabelecer controle nas atividades e não nas informações financeiras, como se percebe no discurso da realização de fiscalizações e auditorias para controle da qualidade (discurso 2). A motivação para isso é explicada pela Teoria Institucional (BROOM; SELZNICK, 1963), uma vez que este tipo de acompanhamento é capaz de promover incentivo, comunicação, controle e estabilidade nas relações, sendo mais prático, fácil e aceitável politicamente. No entanto, a tentativa de inclusão também de medidas financeiras (discurso 10) se trata de uma evolução,

já que a própria Eletriklight não se considerava capacitada para avançar na análise financeira, o que foi captado pelos discursos.

Observou-se que a confiança em terceirizados que prestam serviços há mais de duas décadas para a Eletriklight oferece resistência à implementação do novo sistema de medição e avaliação de fornecedores, fazendo com que, de acordo com o depoimento dos próprios fornecedores, a classificação dos fornecedores e a premiação implementada (discurso 11) não tenham trazido implicações práticas na contratação destes fornecedores. Isto corrobora com a ideia de que quanto maior a confiança menor o controle (VOSSELMAN E VAN DER MEER-KOOISTRA, 2009). Por outro lado, certas ferramentas de controle gerencial, como por exemplo, o *open-book* não são implementadas, de acordo com os depoimentos de funcionários da Eletriklight, justamente porque não há confiança por parte da Eletriklight nas informações financeiras prestadas pelas empresas terceirizadas. Esta também é a razão pela qual o monitoramento dos custos dos prestadores de serviços (discurso 7) não é realizado e este não é um discurso unânime dentro da Eletriklight. O fato é que ferramentas de controle gerencial possuem o potencial de melhorar a confiança entre as partes do relacionamento.

Por se tratar de um tipo relacionamento *dyadic* (HÅKANSSON; LIND, 2007), percebe-se consistência com o que foi previsto na literatura: (1) mistura de mecanismos de controle formais e informais; (2) ênfase no compartilhamento de informações além das fronteiras das empresas; e (3) a importância da confiança, tendo em vista que dois parceiros devem confiar um no outro e uma abertura crescente deve ser combinada com a sensibilidade de não fazer mau uso das informações recebidas um pelo outro. Particularmente, o segundo elemento na relação com os prestadores de serviços, a troca de informações (discurso 13), gera crescimento organizacional e, ao mesmo tempo, impõe a sua visão de plano de contas e controle. Além disso, a troca de informações (discurso 13) é tida como um fator que promove a confiança (discurso 14) e é determinante do sucesso da terceirização (GOO; HUANG, 2008).

Outro fator relevante para analisar o controle diz respeito à intensidade da interdependência (SCALETTI; PISANO, 2009; THOMPSON, 1967). Neste caso, as empresas prestadoras de serviços são altamente dependentes da Eletriklight, o que torna o compartilhamento de informação para controle necessário.

Isso posto, traz consequências negativas para este gerenciamento, como o fato de a Eletriklight vir sofrendo há muitos anos por ter que arcar com prejuízos financeiros advindos de problemas trabalhistas, previdenciários, dentre outros, das empresas terceirizadas e sobrevivendo do fato de algumas das empresas contratadas não conseguirem finalizar a obra ou prestar os serviços adequadamente. Estes prejuízos provenientes de lacunas no gerenciamento dos terceirizados, fez com que a Eletriklight tentasse implementar novas ferramentas de controle e, dentre estas ferramentas, pode-se dizer que algumas são ferramentas de controle gerencial utilizadas pelo departamento responsável pelo controle gerencial na Eletriklight.

Por conseguinte, os discursos têm mostrado que, paulatinamente, a Eletriklight vem incluindo novos elementos de controle na análise dos prestadores de serviços, o que tem melhorado o gerenciamento destes relacionamentos.

9 CONCLUSÕES

Este capítulo traz as principais conclusões e implicações desta investigação, assim como as limitações e recomendações para pesquisas futuras. No primeiro item deste capítulo é apresentada uma visão geral desta tese considerando o objetivo e a questão de pesquisa deste estudo. No segundo item são discutidas as principais contribuições teóricas e práticas desta pesquisa. No terceiro item são mostradas as limitações ocorridas no decorrer da pesquisa. Por fim, no quarto e último item são dadas algumas sugestões para pesquisas futuras.

9.1 Visão geral da pesquisa

Considerando o principal objetivo deste estudo e a revisão bibliográfica organizada, elaborou-se a questão de pesquisa e os objetivos especificados no capítulo 1. Todos os objetivos buscam responder a seguinte questão de pesquisa: “Como o controle gerencial pode apoiar o gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas?.”

O primeiro objetivo específico consistiu em “identificar como o relacionamento com empresas terceirizadas está sendo gerenciado pela empresa objeto de estudo.” Neste sentido foram analisados, conforme a revisão de literatura feita nesta tese, tanto questões relativas ao ambiente técnico como questões relativas ao ambiente institucional. Com relação ao ambiente técnico da Eletriklight foram observadas as tecnologias utilizadas, os sistemas operacionais empregados, as técnicas para contratação e avaliação de empresas terceirizadas, bem como a forma como ocorrem as trocas de informações entre a Eletriklight e os prestadores de serviços. Com relação ao ambiente institucional, foram observados elementos mais subjetivos, tais como ideologias, cultura, costumes, hábitos (as chamadas instituições formais), bem como o modelo político, administrativo e legal onde a Eletriklight está inserida (denominadas instituições formais).

Este objetivo propiciou o atingimento do segundo e do terceiro objetivo, quais sejam: “identificar se o controle gerencial é utilizado no gerenciamento do relacionamento entre a empresa objeto de estudo e as empresas terceirizadas” e “identificar como o controle gerencial

é utilizado no gerenciamento do relacionamento entre a empresa objeto de estudo e as empresas terceirizadas”. A ideia foi analisar não apenas se existe o controle gerencial, mas de que forma este influencia o relacionamento entre empresas. Observou-se que há um departamento na Eletriklight responsável pelo controle gerencial da empresa como um todo, no entanto este departamento não interfere, nem atua conjuntamente (o que poderia ser ainda mais efetivo) no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas.

Como conclusão geral pode-se dizer que a sua existência não necessariamente contribui para apoiar o gerenciamento das empresas terceirizadas, mas a existência da sua estrutura, paulatinamente, em decorrência do seu uso, trouxe um impacto que gerou aperfeiçoamento ao processo.

A importância deste estudo está relacionada aos achados acerca do papel do controle gerencial no contexto interorganizacional que, como explicado na revisão bibliográfica, ainda demanda pesquisas adicionais, tendo em vista o crescente interesse em estudos em contabilidade interorganizacional (HÅKANSSON *et al.*, 2010).

Com relação ao terceiro objetivo desta pesquisa: “identificar quais os artefatos de controle gerencial são utilizados no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas” é interessante observar que não foram encontradas muitas das ferramentas tão apregoadas pela literatura, como apropriadas ao gerenciamento do relacionamento entre empresas e expostos na revisão bibliográfica desta tese, tais como: custo alvo, *open-book*, contabilidade da cadeia de valor, sistemas de informação integrada e custo total da propriedade.

No entanto, foram encontrados diversos mecanismos de controle informais, não financeiros e qualitativos apresentados na revisão de literatura desta tese. Tais mecanismos consideram clientes de longo prazo e relacionamentos duradouros com fornecedores (COOPER; SLAGMULDER, 2004). Em *Accounting, Organizations and Society*, Vosselman e Van Der Meer-Kooistra (2009) apontam como mecanismos de controle não financeiros itens como produção, tempo de fabricação, capacidade utilizada e produtividade, certificação de fornecedores, processos de concorrência, reuniões frequentes e interação no relacionamento de negócios. E tais mecanismos foram identificados no capítulo 5 desta tese e são fortemente utilizados e estão institucionalizados na Eletriklight.

Além disso, também foram encontradas ferramentas de controle gerencial referentes à análise do desempenho econômico e financeiro das empresas terceirizadas, algo que até 2009 não era realizado nem na contratação, nem tão pouco na avaliação de prestadores de serviços. Embora, como observado ao longo da pesquisa, a utilização de indicadores financeiros no gerenciamento de terceirizados ainda se encontre em estágio muito incipiente, a implementação deste sistema de medição e avaliação dos fornecedores foi baseada no Balanced ScoreCard (BSC), que corresponde a um artefato utilizado pelo Departamento de Contabilidade e Controle da Eletriklight, o que mostra como um artefato gerencial utilizado pela empresa como um todo pode influenciar o gerenciamento do relacionamento com terceirizados.

O quarto objetivo desta pesquisa também foi atingido, na medida em que esta pesquisa conseguiu “identificar quais discursos permeiam os valores e crenças das organizações no que concerne ao gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas.” Os discursos identificados se basearam na revisão de literatura realizada nesta tese e nos achados do campo e, como mostrado, estavam relacionados entre si, um influenciando o outro. Alguns discursos, como preço e qualificação, foram identificados como parte do processo de seleção e contratação de fornecedores, enquanto outros, como qualidade, desenvolvimento de fornecedores, imagem, contrato, parceria, confiança, troca de informações, fiscalizações e monitoramento de custos foram identificados como parte do processo de avaliação e acompanhamento dos prestadores de serviços contratados.

Claro que esta classificação dos discursos – para seleção ou para acompanhamento dos terceirizados – não é uma classificação rígida e, em muitos momentos, discursos classificados como parte do processo de seleção também integram o processo de acompanhamento e vice-versa. A avaliação financeira dos prestadores de serviços é um exemplo de um discurso importante para o objeto de pesquisa desta tese e que foi encontrado tanto no processo de seleção e contratação dos prestadores de serviços, como no processo de avaliação e acompanhamento destes prestadores. Embora não tenha se mostrado um discurso unânime, mas, ao contrário, fruto de muitas opiniões divergentes entre os entrevistados e de muitas dúvidas por parte dos tomadores de decisões da Eletriklight, é um discurso que denota a importância do controle gerencial para o gerenciamento de relacionamentos entre empresas.

Por fim, ao atingir os objetivos citados, esta tese conseguiu também alcançar o quinto e último objetivo que consiste em “identificar como os valores e crenças de uma organização interferem na adoção de ferramentas do controle gerencial no gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas.” Pelo que se depreendeu da pesquisa realizada, os valores e crenças da Eletriklight influenciam desde a decisão de terceirizar ou não as atividades e quais atividades terceirizar, até a forma como as empresas terceirizadas serão selecionadas, contratadas, avaliadas e acompanhadas. Todo o processo de mudanças políticas, econômicas e administrativas ocorrido na Eletriklight permeou a forma como esta empresa se relaciona com seus prestadores de serviços. A seguir são apresentadas as principais contribuições trazidas por esta pesquisa.

9.2 Contribuições

É interessante observar que, como consequência de valores e crenças institucionalizados, mesmo após a privatização da empresa, a forma de contratação de seus prestadores de serviços continuou seguindo os mesmos moldes do setor público e a seleção e avaliação dos prestadores de serviços, continuou considerando como indicador financeiro mais relevante (com maior peso na avaliação do terceirizado) o valor do contrato dividido pelo valor do capital social da contratada, seguindo o percentual de 10% estipulado pela Lei 8.666/93, aplicada à administração pública.

No entanto, paulatinamente, a empresa vem modificando a forma de contratação e instituindo novas formas de avaliação e acompanhamento de fornecedores. Novos sistemas gerenciais, a exemplo do BSC, foram implementados na Eletriklight e isso tem acarretado a criação de novos indicadores financeiros e não financeiros para selecionar e avaliar fornecedores. Isto porque os valores, crenças e hábitos tem sido modificados a partir de mudanças na administração e diretoria da empresa. O Grupo que, embora privatizado, antes era predominantemente de capital público, passou a ter agora a maior parte do seu capital privado e internacional.

A distância entre o Departamento de Contabilidade e Controle Gerencial e o Departamento de Gestão de Contratos (onde são gerenciados os principais contratos com empresas

terceirizadas) não propiciou uma visão, por parte do Departamento de Gestão de Contratos, do potencial da Contabilidade e do Controle Gerencial em auxiliar no gerenciamento do relacionamento com terceirizados. Além disso, o foco da própria Eletriklight na contabilidade financeira (principalmente no que concerne a tarifação estipulada pelos órgãos reguladores) em detrimento da contabilidade gerencial pode ter dificultado esta visão. Isto vem reforçar a necessidade de adaptações e melhorias nos sistemas de contabilidade e controle gerencial da empresa como um todo.

O que se percebe ao longo desta pesquisa é que, apesar da existência de diversos tipos e ferramentas de controle gerencial no gerenciamento do relacionamento da Eletriklight com terceirizados, a participação do Departamento de Contabilidade nas atividades de gerenciamento do relacionamento entre empresas ou mesmo a disponibilidade de um *controller* que pudesse atuar junto ao Departamento de Gestão de Contratos, poderia tornar mais efetivo o uso dos indicadores estipulados, bem como trazer novas ferramentas gerenciais que poderiam melhorar o gerenciamento do relacionamento da Eletriklight com terceirizados.

Adicionalmente, enquanto as demais formas de controle atuam constantemente no dia a dia da empresa, os controles contábeis são empregados apenas esporadicamente para determinadas avaliações. Além disso, a forma como o controle gerencial é utilizado depende da existência de um contexto de controle mais amplo.

Assim, pode-se dizer que este estudo contribui para debates anteriores acerca do relacionamento entre controle e confiança (MOURITSEN *et al.*, 2001; TOMKINS, 2001; HÅKANSSON; LIND, 2004; SEAL *et al.*, 2004; SCALETTI; PISANO, 2009). No entanto, o relacionamento entre confiança e controle é algo que precisa ser investigado mais profundamente em pesquisas futuras, como sugerido no item 9.4 desta tese.

Esta pesquisa contribuiu também para o conhecimento acerca do relacionamento entre empresas através do foco do papel do controle gerencial nestes relacionamentos sob a ótica da Teoria Institucional. O emprego da Teoria Institucional em conjunto com a Análise do Discurso possibilitou a compreensão dos valores e crenças institucionalizados na Eletriklight e que permeiam o gerenciamento do relacionamento com empresas terceirizadas. Esta combinação entre Teoria Institucional e Análise do Discurso não é comum na literatura sobre relacionamentos entre empresas, assim esta pesquisa é uma das primeiras a demonstrar os

benefícios desta combinação, tendo em vista que esta combinação permitiu uma melhor compreensão dos achados desta pesquisa.

O uso de teorias sociológicas no estudo da contabilidade ainda é incipiente no Brasil e ao se propor o uso simultâneo de teorias distintas, tentou-se nesta tese privilegiar as diferentes formas de investigação, bem como a investigação de problemas reais, existentes nas empresas brasileiras. Nesse sentido, abordagens qualitativas como as utilizadas nesta tese, que priorizam os achados do campo em detrimento das teorias preestabelecidas, trazem uma visão mais ampla ao estudo da contabilidade e na pesquisa em questão permitiram o estudo não apenas de dimensões técnicas do controle gerencial, mas de dimensões sociais, humanas e organizacionais.

Adicionalmente, percebeu-se durante a pesquisa que os funcionários da empresa pesquisada apresentavam muitas dúvidas sobre se e como a contabilidade poderia ser empregada no gerenciamento do relacionamento com fornecedores, sobre se e como os fornecedores poderiam abrir informações financeiras para a Eletriklight. Desta forma, esta pesquisa contribuiu para a disseminação de conceitos da contabilidade e de ferramentas de controle gerencial que poderiam ser empregados na melhoria do relacionamento entre empresas. Ainda que muitas das ferramentas de controle gerencial apontadas pela pesquisadora não tenham sido implementadas na empresa estudada, esta pesquisa promoveu a consciência e o conhecimento sobre estas ferramentas.

Neste sentido é interessante ressaltar a importância dos profissionais de contabilidade atuarem na disseminação dos benefícios potenciais do uso de ferramentas contábeis, como *open-book* e custo alvo, por exemplo, na melhoria do gerenciamento do relacionamento entre empresas. Vale lembrar que a implementação do sistema de avaliação e medição de fornecedores contou com a colaboração de um contador, responsável pela criação e pontuação dos indicadores financeiros utilizados neste sistema.

Por fim, as discussões metodológicas e teóricas realizadas nesta pesquisa também possuem o intuito de influenciar o ensino do controle gerencial nos cursos de graduação e pós-graduação, tendo em vista que há uma lacuna no ensino da contabilidade de teorias provenientes de áreas diversas, tais como sociologia, psicologia e economia, e tais teorias são essenciais na medida

em que contribuem para o entendimento dos fenômenos ocorridos nas empresas e para a elaboração de pesquisas empíricas como esta.

Scapens (2004) afirma que se as teorias disponíveis não fornecem explicações satisfatórias, então é necessário modificá-las e desenvolver novas teorias, que possam então ser empregadas em outros estudos de caso. A seguir são apresentadas as limitações encontradas no decorrer da pesquisa, tanto limitações metodológicas, quanto limitações ocorridas na coleta e na análise de dados.

9.3 Limitações

Uma das limitações desta pesquisa está relacionada à própria natureza subjetiva deste estudo e ao fato de que este se baseia na interpretação subjetiva dos atores do campo, em função da própria posição metodológica desta tese, que consiste na perspectiva interpretativista e que, conforme explanado no capítulo 3, se mostrou adequada a esta pesquisa na medida em que a questão de pesquisa é uma questão do tipo “como.”

Outra limitação desta pesquisa diz respeito ao fato de que este trabalho é baseado em um estudo de caso único que, embora seja um estudo profundo e adequado ao propósito desta tese, seus resultados não podem ser generalizados a outras organizações como ocorre em estudos positivistas. Isto torna os achados difíceis de serem comparados, mas enfatiza a natureza inovadora deste estudo. Por outro lado, o caso proporcionou análise em profundidade sobre um problema complexo, o que é relevante para o tema.

Outra limitação, relacionada à coleta de dados, está ligada à dificuldade da pesquisadora em buscar aspectos qualitativos em detrimento dos quantitativos na análise e interpretação dos resultados, em função da quantidade de dados quantitativos obtidos no decorrer da pesquisa e do acesso da pesquisadora a vários sistemas operacionais.

Apesar das limitações apresentadas, as contribuições deste estudo conseguiram responder a questão e atender aos objetivos de pesquisa, bem como adicionar conhecimentos ao tema. No item seguinte são dadas sugestões para pesquisas futuras.

9.4 Sugestões para futuras pesquisas

Apesar da natureza singular deste tipo de pesquisa, seria interessante tentar replicar esta pesquisa em empresas diferentes, o que poderia permitir uma melhor visão acerca da utilização ou não de ferramentas de controle gerencial no gerenciamento do relacionamento entre empresas.

Também seria relevante replicar este estudo não apenas em empresas que adotam a terceirização de suas atividades essenciais, como também em empresas que possuem relacionamentos ainda mais próximos com outras empresas, como é o caso de *joint ventures*, alianças estratégicas, dentre outros tipos de relacionamentos.

Outra sugestão de pesquisa futura consiste em estudar, com maior profundidade, a relação entre um ou mais discursos encontrados nesta tese e o controle gerencial. Por exemplo, o relacionamento entre a troca de informações e o controle gerencial, ou seja, estudar se a troca de informações aumenta ou diminui o controle gerencial no relacionamento entre empresas. Outra relação que ainda requer investigações adicionais, diz respeito ao relacionamento entre confiança e controle gerencial, que precisa ser estudado mais profundamente em pesquisas futuras.

Uma outra possibilidade de pesquisa futura diz respeito a intensificação do uso da Teoria Institucional em outras pesquisas referentes ao tema relacionamento entre empresas, no intuito de explorar e entender melhor o papel da contabilidade no gerenciamento destes relacionamentos.

Por fim, sugere-se também o emprego de outras teorias econômicas e sociológicas, tais como a Teoria Estruturalista, por exemplo, ao objeto de estudo desta tese, possibilitando que, da mesma forma que a Teoria Institucional trouxe um enfoque novo e diferente ao assunto, outras teorias, também pouco utilizadas neste tema, venham a enriquecer a visão que se tem deste assunto.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M.; STOELWINDER, J. *The role of professional control in the management of complex organizations. Accounting, Organizations and Society*, v. 20, 1995.

ABRADEE – Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica. Disponível em: <www.abradee.org.br>. Acesso em: 05/01/2011.

ADAMS, C.; HOQUE, Z.; McNICHOLAS, P. *Case Studies & Action Research. In: Hoque, Z. (Ed). Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues.* London: Spiramus Press, 2006.

AGUIAR, Vera Teixeira de. **O verbal e o não verbal**. São Paulo: UNESP, 2004.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C.S. *Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. In: CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M.D. (Ed.). Handbook of Management Accounting Research*, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 1ª ed., 2007.

_____. *Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research. Accounting, Organizations and Society*, v. 33 (2-3), 2008.

ALCHIAN, Armen A; DEMSETZ Harold. *Production , Information Costs, and Economic Organization, American Economic Review, American Economic Association*, v. 62(5), p. 777-95, 1972 *apud* VAN DER VALK, Wendy; VAN IWAARDEN, Jos D. *Monitoring in service triads consisting of buyers, subcontractors and end customers. Journal of Purchasing and Supply Management*. [S.l.], v. 17, n. 3, 2011,

ALOYSIUS, John A. *Research Joint Ventures: A Cooperative Game for Competitors. European Journal of Operational Research*, v. 136, 2002.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Atlas de Energia Elétrica do Brasil**, 3ª Ed., Brasília: ANEEL, 2008.

_____. *Legislações*. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br>>. Acesso em: 05/01/2011.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Mcgrow-Hill, 2006.

ARAÚJO, Luis César Gonçalves de. **A Terceirização Aplicada Ainda Resulta em Melhor Foco nos Produtos e nos Serviços?** Relatório Final – Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa – PROPESQUISA – EBAPE – FGV. Rio de Janeiro, 2005. *apud* OLIVEIRA, Ana L. A. de. **Terceirização e Satisfação com o Trabalho.** *Dissertação de Mestrado em Administração.* EBAPE – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Rio de Janeiro, 2009.

BAIMAN, S.; RAJAN, M.V. *Incentive issues in inter-firm relationships. Accounting, Organizations and Society.* [S.l.], v. 27, 2002.

BAKER, C.R.; BETTNER, M.S. *Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. Critical Perspectives on Accounting,* v. 8, n. 4, 1997.

BAKER, G.P.; GIBBONS, R.; MURPHY, K.J. *Strategic Alliances: Bridges between “Islands of Conscious Power”.* *Journal of the Japanese and International Economies,* v. 22, 2008.

BARBER, B. *The Logic and Limits of Trust Rutgers University Press,* New Brunswick, NJ, 1983.

BARBOSA, Renata Valeska do Nascimento; SANTOS, Rodrigo Pinto dos. Contabilidade Gerencial, Ciclo de Vida e Poder: à Luz da Biopolítica de Foucault, 2009. XXXII EnANPAD – **Encontro Científico de Administração,** São Paulo.

BARCELLOS, K.C.P.; VILAS BOAS, A.A. Gestão das Informações do Sistema de Custos em um Hospital Público. **Congresso Internacional de Custos IX.** In: *Anais...* Florianópolis, SC, Brasil – 28 a 30 de novembro de 2005.

BARIFF, M. L.; GALBRAITH, J.R. *Intraorganizational Power Considerations for Designing Information Systems. Accounting, Organizations and Society,* v. 3, n. 1, 1978.

BARRETO, J.R.F. **Modelo de Apoio à Gestão do Relacionamento entre as Concessionárias de Distribuição de Energia Elétrica e as Empresas Fornecedoras de Serviços.** Florianópolis, 2005. *Tese de Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção)* – Universidade Federal de Santa Catarina.

BAXTER, J.; CHUA, W.F. *Alternative management accounting research: whence and whither. Accounting, Organizations and Society,* v. 28 (2-3), 2003.

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. **A Construção Social da Realidade,** 26ª Ed., Petrópolis: Ed. Vozes, 1996.

BIJKER, W.E.; HUGHES, T.; PINCH, T. *The Social Construction of Technological Systems: New Directions in the Sociology and History of Technology*. Cambridge, MA: MIT Press, 1987.

BLACCONIERE, W.G *et al.* *Determinants of the Use of Regulatory Accounting Principles by Savings and Loans*. *Journal of Accounting and Economics*, v. 14, 1991.

BLUM, Alan F.; McHUGH, Peter. *The Social Aspirations of Motive*. *American Sociological Review*, v. 36, 1971.

BOLAND JR., Richard J. *et al.* *Designing management control in hybrid organizations: The role of path creation and morphogenesis*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, 2008.

BRANDÃO, Helena H. N. *Introdução à Análise do Discurso*. 2ª ed., Campinas, SP: Ed. Unicamp, 2004.

BREWER, P., & SPEH, T. (2000). *Using the balanced scorecard to measure supply chain performance*. *Journal of Business logistics*, 21(1), 75–93.

BROOM, Leonard; SELZNICK, Philip. *Sociology: a text with adapted readings*. 3rd ed., Nova York: Harper & Row Publishers, 1963.

BURNS, J. SCAPENS, R.W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. *Management Accounting Research*, v. 11, 2000.

Interpreting Management Accounting Systems within Processes of Organisational Change. In: Hoque, Z. (ed). *Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues*. London: Spiramus Press, 2006.

BUSCO, Cristiano; GIOVANNONI, Elena; SCAPENS, Robert W. *Managing the tensions in integrating global organisations: the role of performance management systems*. *Management Accounting Research*, v. 19, 2008

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R.W. *Trust for accounting and accounting for trust*. *Management Accounting Research*, v. 17, 2006.

CAGLIO, Ariela; DITILLO, Angelo. *A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future direction*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 33, 2008.

CÄKER, Mikael. *Intertwined coordination mechanisms in interorganizational relationships with dominated suppliers*. **Management Accounting Research**, v. 19, 2008.

SOARES, Augusto C. C. Terceirização no subsistema de provisão de recursos humanos. In: **Revista Eletrônica Lato Sensu** – Guarapuava, PR: Universidade Estadual do Centro-Oeste, v. 6, n. 22, 2007. Disponível em: <http://web03.unicentro.br/especializacao/Revista_Pos/P%C3%A1ginas/6%20Edi%C3%A7%C3%A3o/Aplicadas/PDF/22-Ed6_CS-Terce.pdf>. Acesso em: 1/1/2012.

CARRIERI, A. de Pádua; LEITE-DA-SILVA, Alfredo R.; SOUZA, Mariana M. P. de; PIMENTEL, Thiago D. **Contribuições da análise do discurso para os estudos organizacionais**, 2006.

CARTER, D. B. *Crossing the Wires: The Interface between Law and Accounting and the Discourse Theory Potential of Telecommunications Regulations*. Wellington, 2008. Tese (Doctor of Philosophy in Accounting) – Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington.

CASTELLS, Manuel. *The rise of the network society*. Oxford: Blackwell Publisher, 2ª ed., 2000.

CHAPMAN, Cristopher S. *Controlling Strategy: Management, Accounting, And Performance Measurement*. New York: Oxford University Press, 1ª ed., 2005.

CHALOS, P.; O'CONNOR, N. G. *Determinants of the use of various control mechanisms in us-chinese joint ventures*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, 2004.

CHENHALL, Robert H.. *Accounting for the horizontal organization*. In: CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M.D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 1ª ed., 2007.

_____. *Multiple Perspectives of Performance Measures European*. **Management Journal**, v. 25, 4, 2007.

_____. *Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research*. In: CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M.D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 1ª ed., 2007.

_____. *Accounting for the horizontal organization: a review essay. Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], v. 33, 2008.

CHIGANER, L. *et al.* A reforma do setor elétrico brasileiro: aspectos institucionais. **Encontro de Energia no Meio Rural - AGRENER**, 4. Unicamp, Campinas, SP, 2002.

CHOI, Minsoo *et al.* *A feasibility evaluation on the outsourcing of quality testing and inspection. International Journal of Project Management*, v. 27, 2009.

CHUA, Way. Fong *Radical Developments in Accounting Thought. The Accounting Review*, v. 61(4), 1986.

COAD, A.F.; CULLEN, J. *Inter-organisational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective. Management Accounting Research*, v. 17, 2006.

COASE, Ronald H. *The new institutional economics*. In: MÉNARD, Claude. **Institutions, Contracts and Organizations – Perspectives from New Institutional Economics**. 2000.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. *Interorganizational cost management and relational context. Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], v. 29, n. 1, 2004.

CORNELSEN, Elcio L. Org: CARRIERI, A. P. *et al.* **Análise do Discurso em Estudos Organizacionais. Capítulo 1. Análise do Discurso no Âmbito dos Estudos Organizacionais: Uma Abordagem Teórica**. Curitiba, Juruá, 2009.

COWAN, Terry S.; BRUBAKER, Maurice. *Fundamentals of Energy Outsourcing. The Electricity Journal*, 2000.

CRESCITELLI, Edson *et al.* A internet como fonte informacional para o sim: os processos de captação e as formas de avaliação. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v. 3, n. 3, 2007.

CROSBY, Phillip. **Quality is free**. New York: New American Library, 1979.

CROTTY, Michael. **The Foundation of Social Research – Meaning and Perspectives on the Research Process**. London, Thousand Oaks e New Delhi: Sage Publications, 1998.

DAS, T.K.; Teng, Bing-Sheng. *Between trust and control: developing confidence in partner cooperation in alliances*. **Academy of Management Review**, v. 23, n. 3, 1998.

_____. *Trust, control, and risk in strategic alliances: an integrated framework*. **Organization Studies**, v. 22, n. 2, 2001.

_____. *A Risk Perception Model of Alliance Structuring*. **Jornal of International Management**, v. 7, 2001.

DEKKER, Henri C. *Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 29, 2004.

_____. *Partner selection and governance design in interfirm relationships*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 33, 2008.

DEKKER, H.C.; VAN GOOR, A.R. *Supply chain management and management accounting: a case study of activity-based costing*. In: **International Journal of Logistics: Research and Applications**, n. 3, 2000 apud SCALETTI, Alessandro; PISANO, Sabrina. *Control mechanisms in interfirm cooperative relationships: a framework for the implementation. Conference on performance measurement and management control: innovative concepts and practices*, 5^a, 2009, Nice.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. *The Iron Case Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fields*. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

DRTINA R. E. *The outsourcing decision*. **Management Accounting**, 1994 apud LANGFIELD-SMITH, Kim; SMITH, David. *Management control systems and trust in outsourcing relationships*. **Management Accounting Research**, v. 14, 2003.

EDITORIAL OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH. *Research on management control of interfirm transactional relationships: whence and whither*. **Management Accounting Research**. [S.l.], v. 17, 2006.

EISENHARDT, Kathleen M. *Control: Organizational and Economic Approaches*. **Management Science**, v. 31, 1985.

ELDENBURG, L.; KRISHANAN, R. *Management Accounting and Control in Health Care: An Economics Perspective*. **Handbook of Management Accounting Research**. 2007.

ELEUTÉRIO, Sueli A. V.; SOUZA, Maria C. A. F. Qualidade na Prestação de Serviços: uma avaliação com clientes internos. **Caderno de Pesquisas em Administração**. São Paulo, v. 9, n. 3, 2002.

ELETRIKLIGHT – Companhia Energética Pesquisada. Disponível em: <www.Eletriklight.com.br>. Acesso em: 02/02/2011.

FARIA, Antonio A. M. de. **Sobre germinal**: interdiscurso, intradiscurso e leitura. 1999. **Tese (Doutorado em Lingüística)** – Universidade de São Paulo, São Paulo.

_____. Interdiscurso e intradiscurso: da teoria à metodologia. In: MENDES, E. A.; OLIVEIRA, P. M.; BENN-IBLER, V. (Org.). **O novo milênio: interfaces lingüísticas e literárias**. Belo Horizonte: Fale/UFMG, 2001.

_____. Análise do Discurso em Estudos Organizacionais. Capítulo 2. CARRIERI, A. P. *et al.* (Org.). **Aspectos de um Discurso Empresarial**. Curitiba, Juruá, 2009.

FARIAS, F. I. D.; HANSEN, Peter B. Alianças Estratégicas nos Serviços de Saúde: Uma Análise Teórica das Organizações Hospitalares sob a Ótica das Relações Interorganizacionais e da Governança. In: **Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, III SEGET**, v. 1. 2006, Resende - RJ.

FERNANDES, B. *et al.* Gestão de Pessoas em Ambientes com Diversos Tipos de Vínculos de Trabalho. **FDC - Fundação Dom Cabral**. Centro de Tecnologia Empresarial – CTE, p. 5, 2001 *apud* BARRETO, J. R. F. **Modelo de Apoio à Gestão do Relacionamento entre as Concessionárias de Distribuição de Energia Elétrica e as Empresas Fornecedoras de Serviços**. Florianópolis, 2005. *Tese de Doutorado (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção)*. UFSC.

FERREIRA, Aldónio; OTLEY, David T. *Exploring inter and intra-relationships between the design and the use of management control systems*. **Accounting and Finance**, 2006.

FIORIN, J. L. **Linguagem e ideologia**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2003.

_____. **Elementos da Análise do Discurso**. 15. ed. São Paulo: Contexto, 2011.

FITTIPALDI, E.H.D. *et al.* Sistemas de Custeio em Empresas de Energia Elétrica Desverticalizadas em um Mercado Competitivo. **SEPEF, Anais...** [S.l.], 2001.

FONTANELLA, *et al.* **O lado (des)humano da terceirização**: o impacto da terceirização nas empresas, nas pessoas e como administrá-la. Salvador : Casa da Qualidade, 1994 *apud* KUCHENBECKER, N. F. **O Processo de Terceirização e de Qualificação de Fornecedores. Dissertação de Doutorado em Engenharia de Produção**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC, Florianópolis, 2006.

FONTANILLE, Jacques. **Semiótica do Discurso**. Trad. Jean Cristtus Portela, 1. ed., São Paulo: Contexto, 2011.

FREE, Clinton. *Walking the talk? supply chain accounting and trust among uk supermarkets and suppliers*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, 2008.

FREITAS, Marco A. B. **A Adoção do Regime de Parceria Através da Elaboração de Contratos de Longo Prazo na Terceirização de Manutenção Industrial**. Porto Alegre, 2004. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Engenharia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

FREZATTI, Fábio *et al.* **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FRIEDLAND, Roger; ALFORD, Robert R. *Bringing society back in: symbols, practices and institutional contradictions*. In: POWELL, Walter W. DIMAGGIO, Paul J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

FRIMANSON, L. and LIND, J. (2001). *The Balanced Scorecard and learning in business relationships*. In: HÅKANSSON, H. and JOHANSON, J. (eds.). **Business network learning**. Amsterdam: Pergamon: 33-52.

FRYXELL, Gerald E *et al.* *After the ink dries: the interaction of trust and control in US-based international joint venture*. **Journal of Management Studies**, v. 39, n. 6, 2002.

GIDDENS, Anthony. **New Rules of Sociological Method. A Positive Critique of Interpretative Sociologies**, Cambridge: Polity Press, 1976.

GIETZMANN, Miles B. *Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 21, n. 6, 1996.

GIDDENS, Anthony. **The Constitution of Society**. Berkeley and Los Angeles: University of California Press, 1984.

GILLESPIE, J.; GULATI, R. *Alliances and Joint Ventures Organizational*. **International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences**, 2004.

GIOSA, L.A. **Terceirização – Uma Abordagem Estratégica**. Ed. Pioneira Thomson Learning, São Paulo, 2003.

GLACHANT, Jean-Michel; FINON, Dominique. *Why do the European Union's electricity industries continue to differ? A new institutional analysis*. In: MÉNARD, Claude. **Institutions, contracts and organizations: perspectives from new institutional economics**. 1^a ed, Cambridge: University Press, 2000.

GOO, Jahyun; HUANG, C. Derrick. *Facilitating relational governance through service level agreements in IT outsourcing: an application of the commitment-trust theory*. **Decision Support Systems**. [S.l.], v. 46, n. 1, 2008.

GOVINDARAJAN, Vijay; GUPTA, Anil K. *Linking control systems to business unit strategy: impact on performance*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 10, n.1, 1985.

GRAFTON, Jennifer; MUNDY, Julia. *Competition, Collaboration and Control. First Draft*. In: **INTERNATIONAL MANAGEMENT CONTROL RESEARCH CONFERENCE 8th**, 2009. London: University of Greenwich, 2009.

GRÖNROOS, Christian. **Marketing**: gerenciamento e serviços, a competição por serviços na hora da verdade. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

GROOT, Tom L.C.M; MERCHANT, Kenneth A. *Control of international joint ventures*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 25, 2000.

HÅKANSSON, Håkan; LIND, Johnny. *Accounting and network coordination*. **Accounting Organization Society**. [S.l.], v. 29, 2004.

_____. *Accounting in an Interorganizational Setting*. **Handbook of Management Accounting Research**. Amsterdam: Elsevier, v. 2, 2007.

HAKANSSON, H.; SNEHOTA, I. *No business is an island: the network concept of business strategy*. **Scandinavian Journal of Management**, v. 5, 1989.

_____. *Comments on "No Business is an Island" 17 Years Later*. **Scandinavian Journal of Management**, v. 22, 2006.

HÅKANSSON, H.; WALUSZEWSKI, A. *Path Dependence: Restricting or Facilitating Technical Development?* **Journal of Business Research**, v. 55, 2002.

HÅKANSSON Markus, *et al.* *ViewDEX: an efficient and easy-touse software for observer performance studies.* **Radiat. Prot. Dosimetry**. [S.l.], v. 139, 2010.

HARRINGTON, H. James. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

HASSELBLADH, H.; KALLINIKOS, J. *The Project of rationalization: a critique and reappraisal of neo-instituionalism in Organization Studies*. Sweden, Greek, 2000.

HEISKANEN, Ari; NEWMAN, Mike; EKLIN, Merja. *Control, trust, power, and the dynamics of information system outsourcing relationships: A process study of contractual software development.* **Journal of Strategic Information Systems**, v. 17, 2008.

HOPPER, T.; POWELL, A. *Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of its Underlying Assumptions.* **Journal of Management Studies**, v. 22, n. 5, 1985.

HOPWOOD, Anthony G. *Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information.* **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 21, 1996.

HOQUE, Zahirul. Introduction. In: Hoque, Z. (Ed). **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. London: Spiramus Press, 2006.

HUEMER, Lars *et al.* *Control-trust interplays and the influence paradox: a comparative study of MNC-subsidiary relationships.* **Industrial Marketing Management**, 38, 2009.

IMHOFF, Márcia Moraes; MORTARI, Aline Perico. Terceirização, vantagens e desvantagens para as Empresas, **Simpósio de Iniciação Científica dos cursos de ciências contábeis de Santa Maria**, 1, 2005.

ITTNER, Christopher D. *et al.* *Supplier selection, monitoring practices, and firm performance.* **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 18, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. Ed. Atlas, São Paulo, 6ª ed., 1998.

JEPPERSON, Ronald L. *Institutions, Institutional Effects, and Institutionalism*. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

JOHANSON, Jan; MATTSO, Lars-Gunnar. *Marketing Investments and Market Investments in Industrial Networks*. *Intern Journal of Research in Marketing*, v. 2, 1985.

_____. *Interorganizational relations in industrial systems: a network approach compared with the transaction cost approach*. *Int. Stud. Manage. Organ.* [S.l.], 17, n. 1, 1987.

JONSSON, S.; LUKKA, K. *There and back again: doing interventionist research in management accounting*. In: Chapman, C.S.; Hopwood, A. G.; Shields, M.D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, v. 1. 1^a ed., 2007.

JORGENSEN, M; PHILLIPS, L.J. *Discourse Analysis as Theory and Method*. London: Sage Publications, 2002.

KAJUTER, P. KULMALA, H. I. *Open-book accounting in networks potential achievements and reasons for failures*. *Management Accounting Research*, v. 16, 2005.

KAKKURI-KNUUTTILA, M.-L.; LUKKA, K.; KUORIKOSKI, J. *Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 2007.

KAMMINGA, Pieter E.; VAN DER MEER-KOOISTRA, Jeltje. *Management control patterns in joint venture relationships: A model and an exploratory study*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, 2007.

_____. *Parent's Contribution and Management Control of Joint Ventures*. *European Management Journal*, v. 24, n. 2-3, 2006.

KANG, Mingu *et al.* *Aligning organizational control practices with competitive outsourcing performance*. *Journal of Business Research*, 2011.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Alignment: using the balanced scorecard to create corporate synergies*. Boston: Harvard Business School Press, 2006.

KATZ, D.; KAHN, R.L. *Psicologia social das organizações*. São Paulo: Atlas, 1970.

KRAUS, Kalle; LIND, Johnny. *management control in inter-organisational relationships. Issues in Management Accounting*. HOPPER, Trevor; NORTHCOTT, Deryl; SCAPENS Robert, (Ed.). London: Prentice Hall, 3rd ed., 2007.

KUCHENBECKER, N. F. **O processo de terceirização e de qualificação de fornecedores**. Florianópolis, 2006. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

LAMBERT, Richard A. *Agency Theory in management accounting*. In: CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. (Ed.). **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 1ª ed., 2007.

LANGFIELD-SMITH, Kim; SMITH, David. *Management control systems and trust in outsourcing relationships*. **Management Accounting Research**, v. 14, 2003.

LASSAR, Walfried M. *Control systems in supplierretailerrelationships and theirimpact on brand performance*. **Journal of Retailing and Consumer Services**, v. 5, n. 2, 1998.

LAUGHLIN, Richard. *Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting*. **The British Accounting Review**, v. 39, 2007.

LAWRENCE, Thomas B. *et al. Introduction: theorizing and studying institutional work*. In: LAWRENCE, Thomas B. *et al. Institutional Work – Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*. Cambridge: Cambridge University Press, 1ª ed., 2009.

LEE, J.-N., KIM, Y.-G. *Effect of partnership quality on IS outsourcing: conceptual framework and empirical validation*. **Journal of Management Information Systems**, v. 15, n. 4, 1999.

LING, F. Y. Y.; CHONG, C. L. K. *Design-and-build contractors' service quality in public projects in Singapore*. **Building and Environment**. [S.l.], n. 40, 2005.

LIN, Z. J; FENG, C. *Development of accounting regulatory framework in China: an empirical evaluation*. **Advances in International Accounting**, v. 14, 2001.

LOASBY, Brian J. **The Organisation of Capabilities**. **Journal of Economic Behavior & Organization**, v. 35, 1998.

LUHMANN, N. **Trust and Power**. Wiley, Chichester, 1979.

LUKKA, K.; MODELL, S. *Validation in interpretive management accounting research. Accounting, Organizations and Society*, v. 35, n. 4, 2010.

MACINTOSH, N.B.; DAFT, R. L. *Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. Accounting, Organizations and Society*, v. 12, n. 1, 1987.

MACINTOSH, N.B.; SCAPENS, R. W. *Structuration theory in management accounting. Accounting Organizations and Society*, v. 15, n. 5, 1990.

MAHAMA, Habib. *Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: a survey in the mines. Management Accounting Research*. [S.l.], v. 17, 2006.

MAHAMA, H. & CHUA, W. F. *Making Strategic Supply Relationships Work: Struggling with Accounting Numbers. Working paper*, 2005.

MAINGUENEAU, D. **Novas tendências em análise do discurso**. Campinas: Pontes, 1997.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. *The new institutionalism: Organizational factors in political life. American Political Science Review*, v. 78, 1984.

MARTINS, Gilberto de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2008.

_____; THEÓFILO, C.R. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2ª ed., 2009.

MÉNARD, Claude. Introdução. In: *Institutions, Contracts and Organizations: perspectives from new institutional economics*. 1ª ed, Cambridge: University Press, 2000.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

MILGROM, Paul; ROBERTS, Jonh. *Economics, Organization and Management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1992.

MIRANDA, C. R. Ataque ao Mundo do Trabalho: Terceirização e seus Reflexos na Segurança e Saúde do Trabalhador. **Revista Saúde e Trabalho**, v. 90: 11. Disponível em: <<http://www.saudeetrabalho.com.br/download/ataque-miranda.doc>>. Acesso em: 02/01/2011.

MOLL, J. *et al.* *The Qualitative Research Tradition*. In: Hoque, Z. (ed). **Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues**. London: Spiramus Press, 2006.

MONCZKA, R. M. *et al.* **Purchasing and supply chain management**. Cincinnati: South-Western College Publishing, 1998.

MORETO, Laércio. **Gestão Eficaz de Contratos: Suporte para a Implantação da Terceirização de Serviços – Caso na Petrobras UM-ES**. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina.

MÖLLERING, G. *The trust/control duality: An integrative perspective on positive expectations of others*. **International Sociology**, v. 20, n. 3, 2005.

MORRIS, Richard T. *Chapter VI - Social Stratification*. In: BROOM, Leonard; SELZNICK, Philip. **Sociology – A Text with Adapted Readings**. Nova York: Harper & Row Publishers, 3ª ed., 1963.

MOURITSEN, Jan *et al.* *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*. **Management Accounting Research**. [S.l.], v. 12, 2001.

_____; THRANE, S. *Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, 2006.

MUNRO, A.C.Z. **Divergência entre as expectativas do usuário e a percepção da gerência em relação a qualidade do serviço**. Porto Alegre, 1992. Dissertação de Mestrado em Administração – Programa de Pós-graduação em Administração, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska. **O método de custeio utilizado no setor elétrico: o caso da CHESF**. Recife, UFPE, 1999. Monografia (Curso de Ciências Contábeis).

NEOENERGIA. Disponível em: <www.neoenergia.com>. Acesso em: 05/02/2011.

NORTH, Douglas C. *Economic performance through time*. **The American Economic Review**, v. 84, n. 3, p. 359-368, 1994.

NORTH, D. C., 1990. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press.

NOOTEBOOM, B. *Trust, opportunism and governance: a process and control model*. Organ. Stud, v. 17, n. 6, 1996.

O'CONNOR, Neale G.; MARTINSONS, Maris G. *Management of information systems: Insights from accounting research*. *Information & Management*, v. 43, 2006.

OLIVEIRA, Ana L. A. de. **Terceirização e Satisfação com o Trabalho**. Rio de Janeiro, 2009. Dissertação (Mestrado em Administração). EBAPE – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas.

OLIVER, C. *Determinants of interorganizational relationships: integration and future directions*. *Academy of Management Review*, v. 15, n. 2, 1990.

OLIVER, C. *The antecedents of deinstitutionalization*. *Organization Studies*, v. 13, 1992.

ONS – OPERADOR NACIONAL DO SISTEMA. Disponível em: <www.ons.gov.br>. Acesso em 05/01/2011.

OTLEY, David; BERRY, A.J. *Control, Organisation and Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 2, 1980.

_____. *Management Control in Contemporary Organizations: a Wider Perspective*. *Management Accounting Research*, v. 5, 1994.

_____. *Performance management: a framework for management control systems research*, in: *Management Accounting Research*, v. 10, 1999.

OUCHI, W.G.; MAGUIRE, M.A. *Organisational control – two functions*. *Administrative Science Quarterly*, v. 20, 1975.

PARDINA, Martin Rodriguez *et al.* *Accounting for infrastructure regulation: an introduction*. Washington, DC: World Bank, 2008.

PARK, J. H., LEE, J. K., & YOO, J. S. (2005). *A framework for designing the balanced supply chain scorecard*. *European Journal of Information Systems*, 14(4), 335–346.

PARKER, I; BURMAN, E. *Against discursive imperialism, empiricism and constructionism: Thirty-two problems with discourse analysis*. In: BURNAM, E.; PARKER, I. (Eds). *Discourse analytic research*. London: Routledge, 1993.

PARSONS, Talcott. *Structure and Process in Modern Societies*. Glencoe III: Free Press, 1960.

PHILLIPS, Nelson; HARDY, Cynthia. *Discourse Analysis – Investigating Processes of Social Construction*. *Qualitative Research Methods Series*, v. 50, Sage Publications: Thousand Oaks, London e New Delhi, 2002.

POLONIO, W.A. **Terceirização – Aspectos Legais, trabalhistas e tributários**. Ed. Atlas, São Paulo, 2000.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **LEI** n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 20/01/2011.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **LEI** n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8987cons.htm>. Acesso em: 20/01/2011.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **LEI**, n. 9.074, de 7 de julho de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9074cons.htm#art3>. Acesso em: 20/01/2011.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **LEI**, n. 10.848/2004, de 15 de março de 2004. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.848.htm>. Acesso em: 05/01/2011.

QUINELLO, Robson. **A Teoria Institucional Aplicada à Administração**. 1. ed., São Paulo: Novatec, 2007.

REZENDE, Wilson. Terceirização: A Integração Acabou? RAE – **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 37, n. 4, 1997.

RIBEIRO, João A.; SCAPENS, Robert W. *Institutional theories in management accounting change - Contributions, issues and paths for development*. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 3, n. 2, 2006.

RICHARDSON, A. J.; KILFOYLE, E. *Accounting in markets, hierarchies and networks: The role of accounting in the transnational governance of postal transactions*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, 2009.

RING, Peter S. *The three T's of alliance creation: task, team and time*. **European Management Journal**, v. 18, n. 2, 2000.

RUTHERFORD, M. *What is wrong with the new institutional economics (and what is still wrong with the old)?* **Review of Political Economy**, v. 1, 1989.

RYAN, B. *et al.* **Research method and methodology in finance and accounting**. London: Thomson, 2002.

SAKO, M. **Prices, Quality and Trust: Inter-Firm Relationships in Britain and Japan**. Cambridge University Press, Cambridge, 1992.

SARAIVA, Luiz A. S. e CARRIERI, Alexandre de P. *Organização-cidade: proposta de avanço conceitual a partir da análise de um caso*. **Revista de Administração Pública**, 2012.

SARFATI, Georges-Élia. **Princípios da Análise do Discurso**. Trad.: Marcos Bagno, São Paulo: Ática, 1ª ed., 2010.

SCALETTI, Alessandro; PISANO, Sabrina. *Control mechanisms in interfirm cooperative relationships: a framework for the implementation*. In: **Conference on performance measurement and management control: innovative concepts and practices**, 5, 2009. Nice.

SCAPENS, Robert W. *Doing Case Study Research*. In: HUMPHREY, C.; LEE, B. (eds.). **The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods**. Amsterdam; Boston: Elsevier, 2004.

_____. W.; VAROUTSA, Evangelia. *Accounting in inter-organisational relationships: the institutional theory perspective*. In: **Accounting in networks**, Håkansson, H. *et al.* (Ed.) New York: Routledge, 2010.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3rd ed. California: Sage Publications, 2008.

_____. *Unpacking Institutional Arguments*. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

_____. MEYER, John W. *The Organization of Societal Sectors. In Organizational Environments: Ritual and Rationality*, Beverly Hills, California, 1983.

_____. *The Organization of Societal Sectors: Propositions and Early Evidence. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

SEAL, Willie *et al.* *Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. Accounting Organizations and Society*. [S.l.], v. 29, 2004.

SELZNICK, Philip. *Leadership in Administration: a sociological interpretation*. 1ª ed., California: University of California Press, 1984.

SEWELL, G.; BARKER, J. R. *Coercion and care: Using irony to make sense of organizational surveillance. Academy of Management Review*, v. 31, n. 4, 2006.

SHANK, John; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHIBA, Shoji *et al.* **A new American TQM**. Portland, Productivity Press, 1993.

SICSÚ, Abraham B. *et al.* Para uma Análise Comparativa das Cadeias Produtivas da Saúde de Aracaju e Recife: Uma Primeira Aproximação. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 37, n. 2, 2006.

SILVA, Nivaldo Pereira da; FRANCISCO, Antônio Carlos de; THOMAZ, Marcos Surian. A implantação do 5S na divisão de controle de qualidade de uma empresa distribuidora de energia do sul do País: um estudo de caso. *In: Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais*, 4, 2008.

SILVERMAN, D. *Interpreting qualitative data*. London, UK: Sage Publications, 1993, *apud* AHRENS, T.; CHAPMAN, C.S. *Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory. In: CHAPMAN, C.S. et al. (Ed.). Handbook of Management Accounting Research*, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 1ª ed., 2007.

_____. *Interpreting qualitative data: methods for analysing talk, text and interaction. Thousand Oaks*, 2006.

SMITH, D.A.; LOHRKE, F.T. *Entrepreneurial network development: Trusting in the process. Journal of Business Research*, v. 61, 2008.

SPRINKLE, G.B.; WILLIAMSON, M.G. *Experimental Research in Managerial Accounting. In: Chapman, C.S.; Hopwood, A. G.; Shields, M.D. (Ed.). Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier Ltd., v. 1, 1ª ed., 2007.

STANDARD & POOR'S. Disponível em: <<http://www.standardandpoors.com/ratings>>. Acesso em: 05/02/2011.

SUCHMAN, Mark C. *The contract as social artifact. Law & Society Review*, v. 37, 2003.

SUCHMAN, Mark C. *Managing legitimacy: Strategic and institutional analysis. Academy of Management Review*, v. 20, 2005.

THRANE, S.; HALD, K.S. *The emergence of boundaries and accounting in supply fields: The dynamics of integration and fragmentation. Management Accounting Research*, v. 17, 2006.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. *Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform 1880-1935. Administrative Science Quarterly*, v. 30, 1983.

_____. *The institutionalization of institutional theory. In: Handbook of Organization Studies*, (Ed.). CLEGG et al. London: Sage, 1996.

TOMKINS, Cyril. *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], v. 26, 2001.

THOMPSON, J. D. *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill, 1967.

VAIVIO, Juhani. *Qualitative research on management accounting: achievements and potencial. In: Hopper, T.; Northcott, D.; Scapens, R. (Ed.). Issues in Management Accounting*. London: Prentice Hall, 3 ed., 2007.

VAN DEN ABEELE, Alexandra; ROODHOOFT, F.; WARLOP, L. *The effect of cost information on buyer-supplier negotiations in different power settings. Accounting, Organizations and Society*, v. 34, 2009.

VAN DER MEER-KOOISTRA, J. *The Coordination of Internal Transactions: The Functioning of Transfer Pricing Systems in the Organizational Context*. **Management Accounting Research**, v. 5, 1994.

_____. VOSSELMAN, Ed. G. J. *Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance*. **Accounting, Organizations and Society**. Amsterdam: Elsevier, v. 25, n. 1, 2000.

_____. *Call for Papers – Special issue of management accounting research – management control of inter-firm transactional relationships*. **Management Accounting Research**, v. 15, 2004.

VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; SCAPENS, Robert W. *The governance of lateral relations between and within organizations*. **Management Accounting Research**, v. 19, 2008.

VAN DER VALK, Wendy; VAN IWAARDEN, Jos D. *Monitoring in service triads consisting of buyers, subcontractors and end customers*. **Journal of Purchasing and Supply Management**. [S.l.], v. 17, n. 3, 2011,

VAN HELDEN, G. Jan; VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; SCAPENS, R. W. *Co-ordination of Internal Transactions at Hoogovens Steel: Struggling with the Tension Between Performance-oriented Business Units and The Concept of an Integrated Company*. **Management Accounting Research**, v. 12, 2001.

VEBLEN, Thorstein B. *The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays*. New York: Huebsch, 1919 apud SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3rd ed. California: Sage Publications, 2008.

VÉLEZ, M.L.; SÁNCHEZ, J.M.; ÁLVAREZ-DARDET, C. *management control systems as inter-organizational trust builders in evolving relationships: evidence from a longitudinal case study*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, 2008.

VOSSELMAN, Ed G.; VAN DER MEER-KOOISTRA, Jeltje. *Accounting for control and trust building in interfirm transactional relationships*. **Accounting, Organizations and Society**. [S.l.], v. 34, 2009.

WAGENSVELD, Koos. *The Concept of Language and Structuration Theory*. **European Accounting Association – EAA**, 33th, 2010. Annual Congress, Istanbul/Turkey.

WANDERLEY, Cláudio de A. *Privatisation and Management Accounting Change in a Brazilian Electricity Distribution Company*. Julho, 2010. PhD Thesis (Management School, Accounting and Finance Division), PhD in Management Accounting.

WILLIAMSON, Oliver E. *Transaction Costs and Property Rights*. ***International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences***, 2004.

WINTER, Sidney F. *Survival, selection and inheritance in evolutionary theories of organization*. In: ***Organizational Evolution: New Directions***, SINGH, Jitendra V. (Ed.), Newbury Park, California: Sage, 1990.

WOODILLA, J. ***Workplace conversation: the text of organizing***. In: GRANT, D; KEENOY, T; OSWICK, C. (Eds.). *Discourse and Organization*. London: Sage. 1998.

WYNSTRA, F. *et al. Exploring Purchasing Integration in Product Development*. ***Industrial Marketing Management***. [S.l.], v. 32, 2003.

YILMAZ, C.; KABADAYI, E. T. *The role of monitoring in interfirm exchange. Effects on partner unilateral cooperation*. ***Journal of Business Research***, n. 59, 2006.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso – Planejamento e Métodos**. Ed. Bookman, Porto Alegre, 4ª ed., 2010

ZUCKER, Lynne G. *The Role of Institutionalization in Cultural Persistence*. IN: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. ***The New Institutionalism in Organizational Analysis***. The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

ZEITHAM, VA.; PARASURAMAN A, Berry LL. ***Delivering quality service: balancing customer perceptions and expectations***. New York: Free Press; 1990. *apud* LING, F. Y. Y.; CHONG, C. L. K. *Design-and-build contractors' service quality in public projects in Singapore*. ***Building and Environment***. [S.l.], n. 40, 2005.

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 1 – QUADRO COM ENTREVISTAS REALIZADAS NA EMPRESA PESQUISADA

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE PESQUISA 1 – PERGUNTAS INICIAIS PARA A ÁREA DE PLANEJAMENTO E CONTABILIDADE

APÊNDICE 3 – ROTEIRO DE PESQUISA 2 – PERGUNTAS FEITAS PARA A ÁREA DE GESTÃO DE CONTRATOS

APÊNDICE 4 – ROTEIRO DE PESQUISA 3 – PERGUNTAS PARA AS ÁREAS OPERACIONAIS

APÊNDICE 5 – ROTEIRO DE PESQUISA 4 – PERGUNTAS ADICIONAIS PARA A ÁREA DE GESTÃO DE CONTRATOS

APÊNDICE 6 – ROTEIRO DE PESQUISA 5 – PERGUNTAS PARA OS SUPERINTENDENTES

APÊNDICE 7 – PROTOCOLO DE PESQUISA

APÊNDICE 1 – QUADRO COM ENTREVISTAS REALIZADAS NA EMPRESA PESQUISADA

Entrevistas	Data e Horário	Tipo de Entrevista	Cargo dos Entrevistados	Formação dos Entrevistados	Duração	Gravação	Importância da Entrevista
1	04/10/2010 às 11:15h	Por Telefone	Gestor do Dept. de Contabilidade e Planejamento Tributário	Contador	00:30:00h	Não	Contato inicial com a empresa.
2	07/10/2010 às 09:00h	Pessoal	Gestor do Dept. de Contabilidade e Planejamento Tributário	Contador	02:10:00h	Não	Verificação da viabilidade da realização da pesquisa na empresa.
3	05/11/2010 às 09:00h	Pessoal	Gestor do Dept. de Gestão de Contratos	Engenheiro	02:00:00h	Não	Esclarecimentos sobre questões apresentadas na entrevista anterior e estabelecimento do contato inicial com o Gestor do Dept. de Gestão de Contratos.
4	18/11/2010 às 15:00h	Pessoal	2 analistas, sendo 1 analista de sistemas e 1 analista administrativo do Dept. de Gestão de Contratos	1 engenheiro e 1 administradora	02:25:00h	Não	Análise de contratos e do sistema de avaliação de desempenho de fornecedores.
5	09/12/2010 às 14:00h	Pessoal	Gerente da Unidade de Demonstrações Contábeis	Contador	00:40:00 min.	Não	Obtenção do organograma.
6	16/12/2010 às 14:00h	Pessoal	2 Gerentes, sendo 1 do Dept. de Contabilidade e Planejamento Tributário e outro do Dept. de Gestão de Contratos	1 Contador e 1 Engenheiro	01:50:00h	Não	Assinatura do protocolo ético de pesquisa e estabelecimento da forma como se dará a pesquisa.
7	30/05/2011 às 08:30h	Pessoal	1 Analista da Área de Gestão de Contratos	Administradora	01:12:36h	Sim	Conversa sobre o funcionamento do Departamento de Gestão de Contratos e sobre as atividades dos funcionários destes departamentos.
8	1º/06/2011 às 09:00h	Pessoal	1 Gestora do Dept. de Gestão de Suprimentos e 1 analista do Dept.	2 Administradores	00:50:10h	Sim	Esclarecimentos sobre o funcionamento do Departamento de Gestão de Suprimentos

			de Gestão de Suprimentos				e sobre quais contratos são analisados neste departamento e como é feita a contratação dos fornecedores de suprimentos.
9	14/06/2011 às 08:30h	Pessoal	1 Técnica de Serviços Elétricos do Dept. de Gestão de Contratos	Engenheira de Produção	01:11:00h	Sim	Conversa sobre os indicadores que são utilizados para fins de ranking e premiação.
10	14/06/2011 às 14:00	Pessoal	1 Analista do Dept. de Gestão de Contratos	Contador	00:58:00h	Sim	Conversa sobre o sistema GIFs e sobre quais informações financeiras são solicitadas aos fornecedores e sobre o que é feito com estas informações.
11	14/06/2011 às 15:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Gestão de Contratos	Engenheiro	00:00:11h	Sim	Conversa sobre o gerenciamento do relacionamento com os fornecedores, quais medidas e procedimentos vem sendo seguidos pelo Departamento de Gestão de Contratos.
12	16/06/2011 às 14:00h	Pessoal	1 Analista do Dept. de Gestão de Contratos	Administradora	00:39:54h	Sim	Esclarecimentos sobre os procedimentos e avaliação realizada antes da contratação de fornecedores.
13	22/06/2011 às 09:00h	Pessoal	1 Analista do Dept. de Gestão de Contratos	Administrador	01:22:37h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais na execução de serviços e na elaboração de obras por empresas terceirizadas.
14	22/06/2011 às 11:00h	Pessoal	1 Analista do Dept. de Gestão de Contratos	Engenheiro Civil	00:35:52h	Sim	Conversa sobre a qualidade dos serviços prestados pelos terceirizados e sobre quais itens e de que forma esta qualidade é avaliada e fiscalizada pela Eletriklight.
15	27/06/2011 às 08:30h	Pessoal	1 Analista do Dept. de Gestão de Contratos	Contador	00:35:25h	Sim	Esclarecimentos sobre as fiscalizações da documentação fiscal e trabalhista realizada em campo junto aos fornecedores.

16	08/08/2011 às 09:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Gestão de Contratos	Engenheiro	01:01:40h	Sim	Esclarecimento sobre a possibilidade de estabelecer indicadores financeiros no acompanhamento de fornecedores.
17	08/08/2011 às 10:00h	Pessoal	1 Gestor do Dept. de Leitura e Entrega de Contas	Engenheiro Elétrico	00:41:26h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais do Departamento de Leitura e Entrega de Contas, com a finalidade de entender melhor o relacionamento dos fornecedores com as áreas operacionais da Eletriklight.
18	10/08/2011 às 08:00h	Pessoal	1 Gestor do Dept. de Leitura e Entrega de Contas	Engenheiro Elétrico	00:46:35h	Sim	Esclarecimentos sobre o relacionamento entre as áreas operacionais da Eletriklight e o Departamento de Gestão de Contratos.
19	23/08/2011 às 17:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Contabilidade e Planejamento Tributário	Contador	01:03:28h	Sim	Conversa sobre quais atividades do Departamento de Contabilidade estão relacionadas aos fornecedores e se há participação do Departamento de Contabilidade na avaliação e gerenciamento de fornecedores.
20	15/09/2011 às 14:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Serviços de Rede	Engenheiro	00:38:49h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais do Departamento de Serviços de Rede, com a finalidade de entender melhor o relacionamento dos fornecedores com as áreas operacionais da Eletriklight.
21	15/09/2011 às 15:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Operação do Sistema	Engenheiro	00:47:45h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais do Departamento de Operação do Sistema, com a finalidade de entender melhor o relacionamento dos fornecedores com as

							áreas operacionais da Eletriklight.
22	15/09/2011 às 16:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Gestão de Perdas	Engenheiro	00:32:01h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais do Departamento de Gestão de Perdas, com a finalidade de entender melhor o relacionamento dos fornecedores com as áreas operacionais da Eletriklight.
23	27/09/2011 às 09:00h	Pessoal	1 Gestor do Dept. de Operação e Manutenção	Engenheiro	01:05:22h	Sim	Conversa sobre os procedimentos técnicos e operacionais do Departamento de Operação e Manutenção, com a finalidade de entender melhor o relacionamento dos fornecedores com as áreas operacionais da Eletriklight.
24	27/09/2011 às 10:00h	Pessoal	1 Gerente do Dept. de Planejamento de Investimentos	Engenheiro	00:26:14	Sim	Esclarecimentos sobre como é feito o planejamento dos gastos com obras e serviços a serem executados por terceirizados e sobre o relacionamento do Departamento de Planejamento de Investimento com o Departamento de Gestão de Contratos.
25	27/09/2011 às 11:00h	Pessoal	1 Superintendente da Área de Operações	Formação? (Ricardo Galindo)	00:27:35h	Sim	Conversa sobre a estratégia da empresa, se há uma discussão interna sobre se é melhor terceirizar ou não.
26	15/12/2011 às 10:00h	Pessoal	1 Superintendente da Área de Planejamento e Controle	Economista	00:22:00h	Sim	Conversa sobre a estratégia da empresa e o envolvimento ou não do departamento de Contabilidade na análise de fornecedores.
27	07/01/2012 às 10:00h	Pessoal	1 Diretor-Presidente de uma Empresa de Engenharia que realiza operações	Engenheiro Elétrico	01:45:00h	Sim	Conversa sobre as práticas de gestão de fornecedores sob a ótica do fornecedor. Importante para

			de construção e manutenção para a Eletriklight há 20 anos.				entender em que medida a opinião do fornecedor diverge ou converge com opiniões e práticas da Eletriklight.
28	07/01/2012 às 14:00h	Pessoal	1 Diretor Operacional de uma Empresa de Engenharia que realiza operações de construção e manutenção para a Eletriklight há 38 anos.	Engenheiro Mecânico	02:00:00h	Sim	Conversa sobre as práticas de gestão de fornecedores sob a ótica do fornecedor. Importante para entender em que medida a opinião do fornecedor diverge ou converge com opiniões e práticas da Eletriklight.

APÊNDICE 2 – ROTEIRO DE PESQUISA 1: PERGUNTAS INICIAIS PARA A ÁREA DE PLANEJAMENTO E CONTABILIDADE

DATA E HORA DA ENTREVISTA:

PESSOA ENTREVISTADA:

FUNÇÃO NA ELETIKLIGHT:

QUESTÕES:

1. Se há joint ventures, alianças estratégicas, consórcios ou outros tipos de parcerias de longo prazo?
2. Se tais terceirizações são de serviços essenciais relacionados com a atividade principal da empresa (distribuição de energia) ou não essenciais? Quais são mais relevantes no sentido econômico/financeiro?
3. De que forma se dá estas terceirizações? São de longo prazo?
4. Como é feita a avaliação desses contratos?
5. Como é tomada a decisão de renovar ou não o contrato? Há ferramentas contábeis ou indicadores contábeis que ajudem nessa decisão?
6. Na cadeia de suprimento – produção, distribuição e transmissão de energia – há diversas parcerias, estas parcerias são avaliadas mediante ferramentas contábeis, como funciona?

APÊNDICE 3 – ROTEIRO DE PESQUISA 2: PERGUNTAS FEITAS PARA A ÁREA DE GESTÃO DE CONTRATOS

DATA E HORA DA ENTREVISTA:

PESSOA ENTREVISTADA:

FUNÇÃO NA ELETIKLIGHT:

QUESTÕES:

1. Por que a empresa resolveu terceirizar determinada atividade?
2. Quem tomou essa decisão?
3. Como se chegou na empresa a ser contratada?
4. Quais os moldes dos contratos firmados, em termos de ônus/bônus/punição por descumprimento de cláusulas?
5. Quais os prazos dos contratos e estes podem ser renovados por quanto tempo? E o que determina a renovação de contratos? O que leva a empresa a ser trocada?
6. Quem são os clientes da empresa?
7. Quem são os fornecedores?
8. Quais os principais conflitos percebidos na relação?
9. As outras empresas relacionadas entendem os desafios da sua empresa?
10. Como funciona o sistema de informações da empresa?
11. O sistema de informações é integrado (as informações fluem de uma área para a outra)?
A área de gestão de contratos troca informações com a área que executa esses contratos?
12. Há algum sistema de informações integrado com as empresas terceirizadas?
13. Quais são dos indicadores utilizados na avaliação desses contratos? Indicadores são definidos contratualmente? Qual a consequência?
14. Como estes indicadores são negociados entre as empresas? Como e quem define estes indicadores? Como se dá e quem tem o acesso a esses indicadores?
15. Quais as consequências de indicadores ruins? O desempenho ruim é comunicado à empresa e é dado tempo para que ela tome providências no sentido de melhorar estes indicadores?

APÊNDICE 4 – ROTEIRO DE PESQUISA 3: PERGUNTAS PARA AS ÁREAS OPERACIONAIS

DATA E HORA DA ENTREVISTA:

PESSOA ENTREVISTADA:

FUNÇÃO NA ELETIKLIGHT:

QUESTÕES:

1. Na área de Gestão de Contratos são avaliados contratos de empresas âncoras e empresas cooperativas, da área de Leitura, Corte e Religação, Manutenção e Construção. Da área de _____, você poderia dizer qual o número e valor total de contratos de _____? E destes contratos quais são avaliados pela área de Gestão de Contratos e por quê?
2. Além da classificação que é feita em empresa âncoras e cooperativas, vocês classificam os fornecedores de outras formas?
3. Na sua opinião, qual a importância dos serviços de _____ para a Eletriklight? (estes serviços possuem grande reflexo no mercado – imagem da Eletriklight – e qual o reflexo financeiro destes serviços?)
4. Existe alguma discussão interna sobre se é melhor terceirizar ou trazer para dentro da Eletriklight determinadas atividades, levando em conta: 1. A estratégia da empresa; 2. A questão política da empresa (relação com a sociedade, governo etc.) e 3. A questão financeira (ser mais interessante em termos de valor)? (se sim, vale para qualquer terceirização?)
5. E do ponto de vista técnico, a atividade de _____ envolve que atividades? Existe um mapeamento de atividades realizadas pelo processo de _____ e de atividades que ocorrem, de forma indireta, em decorrência deste processo?
6. Você percebe comprometimento dos fornecedores com a Eletriklight? Há conflitos no relacionamento com fornecedores? Vocês confiam nos fornecedores? Que medidas são tomadas no sentido de garantir que os fornecedores prestem o serviço da forma que vocês desejam?
7. Por exemplo, na questão de confiança, existem empresas que já estão há mais de vinte anos com a Eletriklight, então vocês já tem um relacionamento com elas. Então quem tem acesso a estas informações, de se a empresa é confiável ou não, por exemplo?
8. A partir de 1º de julho ocorreram mudanças nos contratos, não foi? (em algumas regionais, ao invés de uma EPS para diferentes serviços – corte, ligação etc. – haverá diferentes EPS para cada serviço, é isso?). Quais as mudanças e implicações para a área de Leitura?

9. Há uma premiação para as 12 maiores empresas (com maior volume de terceiros). Nesta avaliação são premiados os 3 primeiros na administração geral, os 3 primeiros na manutenção, os 3 no corte, os 3 na leitura. Na sua opinião, há algum reflexo deste prêmio para as empresas de _____? Que reflexos? Você acha que todas as empresas de leitura deveriam ser avaliadas ou premiadas? Há competição entre elas para atuar melhor ou não? (já que as empresas atuam em regiões diferentes?).

10. Vocês têm outras reuniões periódicas? Por que quando tem algum problema com o fornecedor vocês chamam ele para conversar, mas existe alguma reunião periódica?

11. Na área de Gestão de Contratos é feita fiscalização tanto de serviços que estão sendo executados quanto de serviços que deixaram de ser executados. Aqui na área de _____ há algum tipo de fiscalização de serviços ou vocês se utilizam do trabalho feito pela área de Gestão de Contratos? Como é a troca de informações entre a área de _____ e de Gestão de Contratos? Vocês recebem relatórios da (ou enviam relatórios para) área de Gestão de Contratos? São feitas reuniões entre estas duas áreas e com os fornecedores, como funciona? A área de _____ troca informações com que áreas dentro da Eletriklight?

12. As atividades de _____ são feitas com material da Eletriklight ou com material do próprio fornecedor? Como funciona o planejamento e o controle de estoque? (na área de Gestão de Contratos também é feito controle de materiais na prestadora, a AMARA é a empresa que armazena e distribui os materiais solicitados pela EPS à Eletriklight).

13. O contrato estipula o valor total a ser gasto ou apenas o valor total a ser pago para a prestadora? E a unidade de gasto é estipulada? Com relação aos custos, o contrato não é fechado, não é? Então como o prestador tem uma margem sobre os custos, quanto mais eles gastarem, se eles se descontrolarem com relação aos custos, vocês terminam arcando também, não é? Porque aí vocês vão ter que pagar a mais? Se os custos forem maiores do que os previstos, a prestadora de serviços irá receber mais para poder terminar a obra, como funciona isso? E no caso de superávit, há a possibilidade de se fazer um remanejamento do que está deficitário para o superavitário no caso de empresas com vários contratos? E no caso de uma empresa que só tem um contrato?

14. São as áreas operacionais que fazem um orçamento de quanto será gasto em determinada obra ou contrato? O orçamento da Eletriklight é fixo? Como funciona? O que acontece se ocorrer modificações no projeto físico e/ou financeiro da obra?

15. A Eletriklight discute questões gerenciais e financeiras com as empresas prestadoras de serviços?

16. Quais informações (relatórios) que são passados para a diretoria sobre fornecedores? Há informações financeiras nestes relatórios? A diretoria não tem interesse em informações sobre a saúde financeira dos prestadores? Que informações de natureza quantitativa e qualitativa são transmitidas aos diretores?
17. Você acredita que haja necessidade do prestador de serviços fornecer informações financeiras para a Eletriklight? Por quê?
18. Em cada regional existe um gestor , um coordenador de serviços e um fiscal para verificar a execução das atividades realizadas pelo prestador de serviços, é isso?
19. É feita alguma auditoria lá financeira antes de contratar? E após a contratação?

APÊNDICE 5 – ROTEIRO DE PESQUISA 4: PERGUNTAS ADICIONAIS PARA A ÁREA DE GESTÃO DE CONTRATOS

DATA E HORA DA ENTREVISTA:

PESSOA ENTREVISTADA:

FUNÇÃO NA ELETRIKLIGHT:

QUESTÕES:

1. Por que premiar e avaliar apenas as empresas com maior volume de terceirizados? Por que não fazer o ranking de todas?
2. Vocês promovem encontros anualmente com fornecedores e palestrantes? Quando é o próximo encontro? Eu posso participar?
3. No ano passado vocês fizeram uma apresentação aqui, chamaram todos os fornecedores, para mostrar para eles todos os indicadores que eles serão avaliados. Quando vai haver outra apresentação desta?
4. Há uma divisão dos processos e conseqüentemente dos fornecedores em comercial e técnico, é isso? Qual a diferença entre eles?
5. Há uma classificação dos fornecedores em cooperativas e âncoras? O que são empresas cooperativas? E âncoras?
6. Vocês têm três indicadores da questão trabalhista, mas da questão financeira vocês não tem nenhum indicador?
7. São 15 prêmios, sendo que só são 12 empresas avaliadas. Então termina acontecendo de todas as empresas avaliadas receberem prêmios e às vezes mais de um prêmio? Você acha que da forma como é feita a premiação as empresas são incentivadas a melhorar seus processos?
8. Está para ter uma licitação de uma empresa que a Eleticklight vai contratar para fazer este estudo de saúde financeira da prestadora de serviços. O sistema utilizado hoje (o CAD terceiros) é só para manter dados dos parceiros, não é voltado para a saúde financeira da prestadora? Tem um programa chamado gestão financeira, que é utilizado por uma das empresas do Grupo, vocês possuem a intenção de trazer este sistema para a Eletriklight? Como está isso? Vão contratar mesmo uma outra empresa para fazer esta avaliação? Vocês conseguiram ver como funciona o programa da outra empresa do Grupo?
9. De que forma podemos trabalhar juntos? Eu tenho três opções: (1) A funcionária encarregada de criar indicadores pode cria-los e passar para mim para eu avaliar e dizer se é viável ou não; (2) Eu posso sugerir alguns indicadores com base nas demonstrações que vocês já possuem; (3) Eu posso vir aqui semanalmente e passar algumas horas com os funcionários

para trabalharmos juntos na criação destes indicadores; (4) Eu posso, depois que meu trabalho tiver mais adiantado dar um curso de análise financeira de balanços para este departamento.

10. Como estão as reuniões mensais com prestadores de serviços? Foi mostrado algum indicador financeiro nestas reuniões ou são reuniões que tratam mais da parte técnica? São discutidas questões gerenciais e financeiras?

11. Vocês recebem anualmente determinadas demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstrações dos Lucros e Prejuízos Acumulados e Demonstração das Mutações do PL), mas arquivam, não fazem nada com estas demonstrações, não trabalham com estas informações. Então a idéia seria anualmente, pelo menos, tentar acompanhar estas empresas do ponto de vista financeiro? Por que ainda não se faz isso? Você acha que isso seria possível? Ou a idéia é usar estas demonstrações para criar indicadores financeiros a serem usados na premiação? Por que não é solicitado o Fluxo de Caixa na licitação?

12. Com relação ao balanço, vocês não exigem que eles sejam auditados por auditoria externa, que pode ser qualquer balanço assinado por contador. Por que não é solicitada a auditoria? Existe possibilidade de isso ser solicitado nos contratos? As empresas, na sua maioria, são de que porte? Teriam condições de contratar auditoria externa?

13. Os indicadores financeiros que são utilizados hoje em dia na contratação de empresas são adequados, falta apenas o parâmetro do setor para comparar e pontuar, já que a escala de notas foi criada sem este parâmetro. Como vocês estão pensando em fazer?

14. Por que não são utilizados para fins de ranking e premiação os mesmos indicadores que vocês já estão usando na contratação dos terceirizados?

15. E a questão dos custos, me informaram que há interesse de os prestadores abrirem os custos para a Eletriklight, mas não foi feito nada nesse sentido? Por que você acha que seria interessante que eles abrissem os custos para vocês?

16. Quais informações (relatórios) que são passados para a diretoria sobre fornecedores? Há informações financeiras nestes relatórios? A diretoria não tem interesse em informações sobre a saúde financeira dos prestadores? Que informações de natureza quantitativa e qualitativa são transmitidas aos diretores?

17. Você acredita que haja necessidade do prestador de serviços fornecer informações financeiras para a Eletriklight? Por quê?

APÊNDICE 6 – ROTEIRO DE PESQUISA 5: PERGUNTAS PARA OS SUPERINTENDENTES

DATA E HORA DA ENTREVISTA:

PESSOA ENTREVISTADA:

FUNÇÃO NA ELETRIKLIGHT:

QUESTÕES:

- a) Existe alguma discussão interna sobre se é melhor terceirizar ou trazer para dentro da Eletriklight determinadas atividades essenciais para a empresa, levando em conta: 1. A estratégia da empresa; 2. A questão política da empresa (relação com a sociedade, governo etc.) e 3. A questão financeira (ser mais interessante em termos de valor)? (se sim, vale para qualquer terceirização?)
- b) A terceirização seria uma decisão a ser reavaliada periodicamente ou definitiva e estática?
- c) A Eletriklight discute questões gerenciais e financeiras com as prestadoras de serviços?
- d) Quais informações (relatórios) que são passados para a diretoria sobre fornecedores? Há informações financeiras nestes relatórios? A diretoria não tem interesse em informações sobre a saúde financeira dos prestadores? Que informações de natureza quantitativa e qualitativa são transmitidas aos diretores?
- e) Você acredita que haja necessidade do prestador de serviços fornecer informações financeiras para a Eletriklight? Por quê?

APÊNDICE 7 – PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA

A Eletriklight concorda em participar como empresa do trabalho de campo relativa ao projeto de pesquisa de tese de doutorado “Cooperação e Controle no Relacionamento entre Empresas”.

A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

ESCOPO

- (1) O objetivo do estudo é identificar como a contabilidade gerencial é utilizada para gerenciar no relacionamento entre empresas. Os principais focos de atenção compreendem identificar: a) Quais os artefatos de controle gerencial utilizados no relacionamento com empresas terceirizadas? b) Como os gestores utilizam esses artefatos? c) Por que eles usam esses artefatos?.
- (2) Foco da pesquisa – Ferramentas e indicadores utilizados pelos gestores na avaliação e controle de relacionamentos com empresas terceirizadas.

PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Os procedimentos que serão realizados compreendem a análise documental, entrevistas, observações e acompanhamento do trabalho de alguns funcionários selecionados previamente.

1. Descrição da empresa – Fase preliminar para a compreensão da empresa, seus produtos, clientes, fornecedores, ambiente regulatório, organograma, missão; visão; políticas; sistemas contábeis e de controle.
2. Descrição do sistema de relacionamento com fornecedores de materiais e serviços – descrição do processo de seleção e contratação dos fornecedores, bem como o processo de renovação e cancelamento de contratos; descrição do sistema de informações que gerencia o relacionamento com empresas terceirizadas; descrição dos indicadores de desempenho e outras ferramentas que auxiliam na avaliação dos contratos e do relacionamento com fornecedores.
3. Análise de documentos - Compreende os aspectos relacionados ao histórico da empresa, documentos administrativos, contratos com fornecedores de materiais e serviços, normas e procedimentos.

4. Entrevistas - As entrevistas serão realizadas com colaboradores através da seleção de funcionários que estejam mais envolvidos com atividades objeto da pesquisa e serão adotados os seguintes procedimentos:

- a) As entrevistas têm um tempo de duração entre 60 a 120 minutos. Inicialmente, o participante falará de sua formação e experiência na empresa e em seguida de questões propostas pelo pesquisador.
- b) O entrevistado tem o direito de negar a responder quaisquer questões colocadas sem providenciar justificativas.
- c) Não há riscos na participação da pesquisa e será garantido o sigilo dos participantes.

5. Técnica de observação

- a) As observações ocorrerão em reuniões e locais de trabalho previamente acordadas com os funcionários da empresa.
- b) Alguns colaboradores serão acompanhados em sua rotina de trabalho diária, após prévio acordo.
- c) Pessoas para entrevista e observação do trabalho - As atividades de observação, acompanhamento de gestores e reuniões serão realizados com base em amostragem. O parâmetro utilizado são os eventos relevantes para a avaliação do relacionamento entre empresas.

TEMPO DE PERMANÊNCIA DO PESQUISADOR NA EMPRESA E CRONOGRAMA

O tempo de permanência na empresa para fins de coleta e uso das informações, leva em conta que:

- a) O pesquisador realizará o trabalho de campo no período compreendido entre os meses de outubro de 2010 e janeiro de 2011 e entre os meses de maio e dezembro de 2011.
- b) Inicialmente, no período de outubro a janeiro de 2011 o pesquisador realizará algumas entrevistas com as áreas objeto da pesquisa, a fim de obter informações iniciais sobre a empresa e definir como será executada a pesquisa no período posterior.
- c) Será necessário indicar um colaborador da empresa que será o ponto de contato responsável pelo andamento do projeto e contato com o pesquisador.

Apresentamos abaixo o cronograma preliminar de desenvolvimento da pesquisa:

Atividade	Out 2010	Nov 2010	Dez 2010	Jan 2011	Mai 2011	Jun 2011	Jul 2011	Ago 2011	Set 2011	Out 2011	Nov 2011	Dez 2011
Contato Inicial com a empresa e as áreas objeto da pesquisa	x	x	x									
Descrição da empresa		x	x	x								
Descrição do sistema de relacionamento com fornecedores			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Observação de atividades					x	x	x	x	x	x	x	x
Entrevistas	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Acompanhamento de colaboradores					x	x	x	x	x	x	x	x

PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais relativos (i) ao consentimento informado, (ii) à preocupação em não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e (iii) manter a confidencialidade das pessoas e empresas, sempre que demandado. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa e da empresa:

- a) Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a organização serão designadas através de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação. Além disto, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas.
- b) Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realizadas.
- c) Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso aos registros das entrevistas.
- d) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado.
- e) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto.
- h) Caso sejam feitas transcrições, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixá-lo (a) desconfortável.
- i) Informações obtidas pelas observações também terão o mesmo tratamento confidencial.
- j) A empresa definirá que tipo de documentos podem ser acessados dentro e fora de seu ambiente.
- k) Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante cinco anos em ambiente seguro.

BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO

A empresa, além do benefício da instigação, verificado normalmente com o processo de coleta de dados, terá os seguintes benefícios formais:

- Feedback sobre o seu perfil, por meio de apresentação oral em data a ser definida conjuntamente; e
- Relatório executivo sobre o sistema de relacionamento com fornecedores de materiais e serviços (problemas, sugestões de melhoria).
- Curso ou palestra sobre a tese da pesquisa a ser ministrada pela doutoranda em data a ser definida conjuntamente e com material, equipamentos e local a serem fornecidos pela Eletriklight.

Este projeto está sendo desenvolvido sob a orientação do professor Fábio Frezatti, sendo requerido como parte das exigências para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação da FEA USP, da doutoranda Renata Valeska do N. Barbosa.

Cidade sede da empresa estudada (nome omitido por motivos de confidencialidade), 09 de dezembro de 2010

De acordo.

(nome omitido por motivo de confidencialidade) – Chefe do Departamento de Contabilidade e Planejamento Tributário da Eletriklight

Fábio Frezatti – Orientador da FEA/USP

Renata Valeska do Nascimento Barbosa – Doutoranda da FEA/USP