

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - CCSA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC
DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

KARLA KATIUSCIA NÓBREGA DE ALMEIDA

**CONTROLE GERENCIAL NAS RELAÇÕES ENTRE ORGANIZAÇÕES: UM
ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO**

Orientador: Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado

João Pessoa
2018

KARLA KATIUSCIA NÓBREGA DE ALMEIDA

**CONTROLE GERENCIAL NAS RELAÇÕES ENTRE ORGANIZAÇÕES: UM
ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO**

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade Federal
da Paraíba, como requisito parcial a obtenção do
grau de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.^o Dr. Antônio André Cunha
Callado

Área de Concentração: Informação Contábil

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para
Usuários Internos

João Pessoa
2018

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A453c Almeida, Karla Katiuscia Nobrega de.

Controle gerencial nas relações entre organizações: um estudo sob a perspectiva da teoria dos custos de transação / Karla Katiuscia Nobrega de Almeida. - João Pessoa, 2018.

413 f. : il.

Orientação: Antônio André Cunha Callado.

Tese (Doutorado) - UFPB/CCSA.

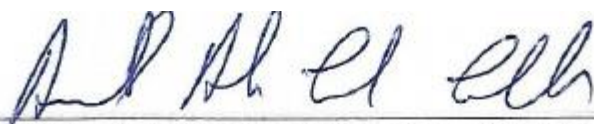
1. Transação. 2. Contratos. 3. Fornecedores. 4. Clientes. 5. Práticas de Contabilidade Gerencial Avançadas. I. Callado, Antônio André Cunha. II. Título.

UFPB/BC

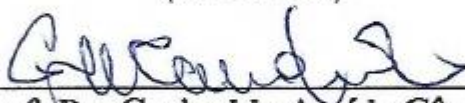
KARLA KATIUSCIA NÓBREGA DE ALMEIDA

**CONTROLE GERENCIAL NAS RELAÇÕES ENTRE ORGANIZAÇÕES: UM
ESTUDO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO**

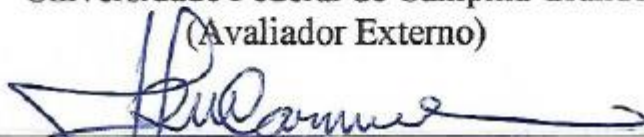
Tese submetida à apreciação da banca examinadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Ciências Contábeis.



Prof. Dr. Antônio André Cunha Callado
Universidade Federal da Paraíba
(Orientador)



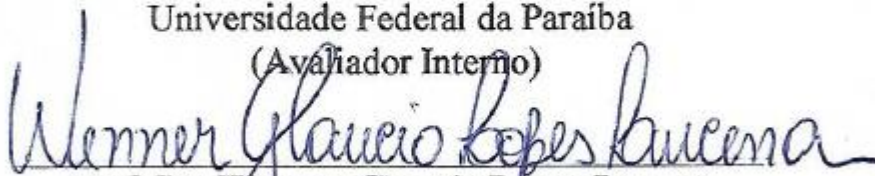
Prof. Dr. Gesinaldo Ataíde Cândido
Universidade Federal de Campina Grande
(Avaliador Externo)



Prof. Dr. José Ribamar Marques de Carvalho
Universidade Federal de Campina Grande
(Avaliador Externo)



Prof. Drª Simone Bastos Paiva
Universidade Federal da Paraíba
(Avaliador Interno)



Prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena
Universidade Federal da Paraíba
(Avaliador Interno)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter permitido que eu chegasse a concluir este trabalho, pela coragem e perseverança que me impediram de desistir e pelas pessoas que colocou durante este trajeto, que contribuíram para elaboração desse estudo.

Agradeço a minha família e amigos, minha fonte de força, em especial, ao meu filho e a minha mãe que souberam entender minhas ausências e me apoiaram durante toda essa caminhada.

Agradeço imensamente ao meu orientador, prof. Dr. Antônio André Cunha Callado, pelos ensinamentos, paciência, boa vontade e, sobretudo, confiança que em mim depositou, fazendo-me acreditar que eu seria capaz de realizar este estudo.

Agradeço aos professores membros da banca, prof. Dr. Gesinaldo Ataíde Cândido, prof. Dr. José Ribamar Marques de Carvalho, prof.^a Dr.^a Simone Bastos Paiva e prof. Dr. Wenner Glaucio Lopes Lucena, pelas valiosas sugestões para o aprimoramento deste estudo.

Agradeço aos especialistas acadêmicos e de mercado que dedicaram seu tempo e esforço para refinar o instrumento de coleta e o desenho da pesquisa, em especial à prof.^a Dr.^a Luciana Batista Sales.

Agradeço aos gestores das indústrias que fizeram parte do estudo, pela prestação das informações necessárias e por abrir as portas das suas empresas, sem os quais não seria possível a realização desta pesquisa. Agradeço aos meus colegas e aos meus ex-alunos que contribuíram com o acesso às empresas estudadas, Fabiano Ferreira Batista, Risolene Alves, Felipe Lopes, Cyntia Lustosa e Bruna Stefhany.

Agradeço aos meus colegas e amigos, especialmente, Kléber Formiga, Kalyse Priscila, Fabiano Ferreira Batista e Maria Danielle de Oliveria Pereira da Silva, pela força nos momentos mais difíceis e a companhia nos incontáveis cafezinhos que me abasteceram de coragem para seguir adiante.

Agradeço ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB, pela oportunidade de cursar um doutorado, a todos os seus professores, pelos valiosos ensinamentos e as funcionárias, especialmente Wilma Galdino da Silva, pela cordialidade e paciência no trato dos trâmites burocráticos necessários.

Por último, mas não menos importante, agradeço ao Departamento de Finanças e Contabilidade, que não mediu esforços para permitir que eu pudesse estudar em tempo integral, afastando-me das minhas atividades docentes, e a todos os meus colegas de departamento que contribuíram direta ou indiretamente com a realização deste estudo.

RESUMO

Dentre os modelos teóricos que podem ajudar na compreensão das relações entre empresas, elegeu-se nesse estudo a Teoria dos Custos de Transação, que explica a cooperação interorganizacional como uma possibilidade de garantir os custos de transação reduzidos, eficiência econômica e estabilidade transacional, juntamente com a Teoria da Contingência, que oferece potencial explicativo para os determinantes das práticas de contabilidade gerencial. Entretanto, a pesquisa contábil tem ignorado as implicações do relacionamento entre empresas no controle, satisfazendo-se com sua fixação na tradicional hierarquia organizacional. Além da hierarquia, o mercado e as formas híbridas de governança das transações, previstas pela Teoria dos Custos de Transação, diferem entre si, principalmente, dependendo das características das transações (frequência, incerteza e especificidade de ativos) e do regime de direito contratual ao qual estão sujeitas. Nesta perspectiva, amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais podem afetar as empresas e suas práticas individuais, motivando a inserção da perspectiva relacional no estudo dos determinantes da adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Assim, esta tese objetivou analisar como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Para tanto, realizou-se estudo de casos múltiplos, em seis indústrias definidas por amostragem teórica, por meio de entrevistas e observação direta, analisadas com apoio da análise de conteúdo dentro de cada caso e entre os casos, conforme roteiro proposto por Eisenhardt (1989). Com vista ao atingimento do objetivo geral proposto, seis proposições foram estabelecidas, derivadas da questão de pesquisa, e verificadas por meio da busca cruzada de padrões possibilitada pela análise entre os casos. Os resultados sinalizaram que algumas práticas específicas de contabilidade gerencial avançadas, como o *open book accounting*, avaliação do custo da qualidade do produto e orçamento base zero, entre outras, tendem a ser mais importantes, dependendo da formalidade dos contratos, vigência e completude contratual. Verificou-se também que a incerteza nas transações com clientes percebida em níveis moderados ou altos está associada a práticas de avaliação de desempenho avançadas. Conclui-se que a incerteza nas transações com clientes e a celebração de contratos formais e sua completude com fornecedores e clientes, influencia a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, inicialmente impactando aquelas relativas a avaliação de desempenho e, à medida que a vigência contratual se amplia e a completude do contrato percebida aumenta, o avanço nas práticas se verifica naquelas relativas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Palavras-Chave: Transação. Contratos. Fornecedores. Clientes. Práticas de Contabilidade Gerencial Avançadas.

ABSTRACT

Among the theoretical models that can help in the understanding of the relations between companies, we chose in this study the Theory of Transaction Costs, which explains the interorganizational cooperation as a possibility to guarantee the reduced transaction costs, economic efficiency and transactional stability, together with the Contingency Theory, which offers explanatory potential for the determinants of managerial accounting practices. However, the accounting research has ignored the implications of the relationship between firms in control, satisfying themselves with their fixation on the traditional organizational hierarchy. In addition to the hierarchy, the market and the hybrid forms of transaction governance, predicted by the Theory of Transaction Costs, differ mainly depending on the characteristics of the transactions (frequency, uncertainty and specificity of assets) and contractual law regime which they are subject. In this perspective, broad economic, social and organizational tendencies can affect the companies and their individual practices, motivating the insertion of the relational perspective in the study of the determinants of the adoption of advanced management accounting practices. Thus, this thesis aimed to analyze how the distinctive attributes of transactions and contracts in relationships with suppliers and customers can influence the adoption of advanced management accounting practices. For this purpose, a multi-case study was carried out in six industries defined by theoretical sampling, through interviews and direct observation, analyzed with the support of the content analysis within each case and among the cases, according to the script proposed by Eisenhardt (1989). In order to achieve the proposed general objective, six propositions were established, derived from the research question, and verified through the cross-search of patterns made possible by the analysis among the cases. The results showed that some specific advanced management accounting practices, such as open book accounting, cost evaluation of product quality and zero base budget, among others, tend to be more important depending on the formality of contracts, duration and contractual completeness. It has also been found that the uncertainty in customer transactions perceived at moderate or high levels is associated with advanced performance appraisal practices. It is concluded that the uncertainty in the transactions with clients and the conclusion of formal contracts and their completeness with suppliers and clients, influences the adoption of advanced management accounting practices, initially impacting those related to performance evaluation and, as the contract term is broadened and the completeness of the perceived contract increases, the advance in practices is verified in those related to costs and financial control and planning and budgets.

Keywords: Transaction. Contracts. Suppliers. Customers. Advanced Management Accounting Practices.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atributos Distintivos das Estruturas de Governança de Mercado, Híbrido e Hierarquia	52
Quadro 2 - Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas	65
Quadro 3 – Definição das Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas	67
Quadro 4 – Estudos relacionados às Práticas de Contabilidade Gerencial	86
Quadro 5 – Características dos Arquétipos de Controle	96
Quadro 6 – Determinantes dos Arquétipos de Controle	97
Quadro 7 – Precusores da Abordagem Contingencial	99
Quadro 8 – Matriz Três-por-dois para Definição dos Casos Pesquisados	113
Quadro 9 – Conteúdo do Roteiro de Entrevista	120
Quadro 10 – Perfil dos Entrevistados	130
Quadro 11 – Definição das Categorias de Análise de Conteúdo	145
Quadro 12 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 1.....	155
Quadro 13 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 2.....	157
Quadro 14 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 3.....	161
Quadro 15 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 4.....	168
Quadro 16 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 5.....	172
Quadro 17 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 6.....	177
Quadro 18 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro nos casos estudados.....	183
Quadro 19 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho nos casos estudados.....	185
Quadro 20 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos nos casos estudados.....	187
Quadro 21 – Associação entre aspectos das práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais predominantes, observados nas seis indústrias pesquisadas.....	247
Quadro 22 – Quadro-resumo dos atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores	301
Quadro 23 – Quadro-resumo dos atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com clientes	346
Quadro 24 – Associações entre níveis de especificidade de ativos comprados com as práticas de contabilidade gerencial avançadas	374
Quadro 25 – Associações entre níveis de especificidade de ativos produzidos com as práticas de contabilidade gerencial avançadas	378

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Simbiose dos Eixos Teóricos com o Objeto de Estudo.....	110
Figura 2 – Categorias e dimensões (subcategorias) utilizadas na análise comparativa entre os casos, relacionadas às transações com fornecedores.....	150
Figura 3 – Categorias e dimensões (subcategorias) utilizadas na análise comparativa entre os casos, relacionadas às transações com clientes.....	151
Figura 4 – Associações entre atributos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.....	358
Figura 5 – Associações entre atributos das transações e dos contratos nas relações com clientes com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.....	368

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.2. OBJETIVOS	17
1.2.1 Objetivo Geral	17
1. 2.2 Objetivos Específicos	17
1.3 JUSTIFICATIVA	18
1.4 ESTRUTURA DA TESE	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	23
2.1 TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO	23
2.1.1 Antecedentes da Economia dos Custos de Transação Como Ramo da Nova Economia Institucional	24
2.1.2 Pressupostos Comportamentais dos Custos de Transação	27
2.1.2.1 Racionalidade Limitada	27
2.1.2.2 Oportunismo	28
2.1.3 Atributos das Transações	31
2.1.3.1 Frequência	31
2.1.3.2 Incerteza	33
2.1.3.3 Especificidade de Ativos	34
2.1.4 Estruturas de Governança das Transações	37
2.1.4.1 Governança do Mercado	38
2.1.4.2 Governança Trilateral (Híbrida)	39
2.1.4.3 Governança Bilateral	40
2.1.4.3 Governança Unificada (Hierarquia)	42
2.1.5 Características das Estruturas de Governança das Transações	43
2.1.5.1 Formas Contratuais das Estruturas de Governança das Transações	43
2.1.5.2 Capacidade de Adaptação nas Estruturas de Govenança	50
2.1.5.3 Instrumentos de Incentivo e Controle nas Estruturas de Govenança	51
2.1.5.4 Alinhamento entre as Estruturas de Governança e suas Características Diferenciadoras	51
2.2 CONTROLE E CONTABILIDADE GERENCIAL	52
2.2.1 Definições	53
2.2.2 Tipologias	56
2.2.3 Práticas de Controle Gerencial	61
2.2.3.1 Compreensão das Práticas de Controle Gerencial	61
2.2.3.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas	63
2.2.3.3 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas a Custos e Controle Financeiro	69
2.2.3.4 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas à Avaliação de Desempenho	74
2.2.3.5 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas a Planejamento e Orçamentos	81
2.2.3.6 Estudos Correlatos	86
2.2.4 O Controle Gerencial na Perspectiva da Economia dos Custos de Transação	93
2.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA	98
2.3.1 Premissas, Origem e Precursores da Teoria da Contingência	99
2.3.2 Teoria da Contingência Aplicada à Contabilidade Gerencial	100
2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	107

3 METODOLOGIA	111
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	111
3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	113
3.3 PROPOSIÇÕES DE PESQUISA	115
3.4 COLETA DE INFORMAÇÕES	118
3.4.1 Técnicas e Instrumento de Coleta de Informações.....	118
3.4.2 Conteúdo do Instrumento de Coleta de Informações.....	120
3.4.2.1 Perfil	122
3.4.2.2 Características dos Contratos	122
3.4.2.3 Características dos Produtos	123
3.4.2.4 Práticas de Contabilidade Gerencial	124
3.4.2.5 Fatores Contingenciais	125
3.4.3 Validação do Instrumento de Coleta de Informações	127
3.4.3.1 Consulta a Especialistas	127
3.4.3.2 Estudo de Caso-Piloto.....	128
3.4.4 Procedimentos para Coleta das Informações	129
3.4.4.1 Contato Inicial	129
3.4.4.2 Perfil dos Entrevistados	130
3.4.4.3 Apresentação das Indústrias Estudadas.....	132
3.4.4.4 Observações Diretas nas Entrevistas e Visitas Técnicas	138
3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE	144
3.5.1 Análise de Conteúdo	145
3.5.2 Análise Comparativa dos Casos	147
3.6 PROCEDIMENTOS ÉTICOS	153
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	154
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	154
4.1.1 Caso 1	154
4.1.2 Caso 2	156
4.1.3 Caso 3	161
4.1.4 Caso 4	167
4.1.5 Caso 5	171
4.1.6 Caso 6	176
4.1.7 Discussão Comparativa das Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas nos Casos Estudados	183
4.2 CARACTERIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL A PARTIR DOS FATORES CONTINGENCIAIS	188
4.2.1 Caso 1	188
4.2.2 Caso 2	195
4.2.3 Caso 3	203
4.2.4 Caso 4	211
4.2.5 Caso 5	219
4.2.6 Caso 6	229
4.2.7 Discussão Comparativa das Práticas de Contabilidade Gerencial e Fatores Contingenciais	241
4.3 TRANSAÇÕES, CONTRATOS E ATIVOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES	247
4.3.1 Caso 1	247
4.3.2 Caso 2	251
4.3.3 Caso 3	260

4.3.4 Caso 4	267
4.3.5 Caso 5	276
4.3.6 Caso 6	283
4.3.7 Discussão Comparativa sobre Transações, Contratos e Ativos nas Relações com Fornecedores	296
4.4 TRANSAÇÕES, CONTRATOS E ATIVOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES	302
4.4.1 Caso 1	302
4.4.2 Caso 2	306
4.4.3 Caso 3	313
4.4.4 Caso 4	319
4.4.5 Caso 5	327
4.4.6 Caso 6	333
4.4.7 Discussão Comparativa sobre Transações, Contratos e Ativos nas Relações com Clientes	340
4.5 TRANSAÇÕES E CONTRATOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	347
4.6 TRANSAÇÕES E CONTRATOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	359
4.7 COMPARATIVO DOS CASOS ESTUDADOS SEGUNDO A ESPECIFICIDADE DOS ATIVOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES	370
4.8 COMPARATIVO DOS CASOS ESTUDADOS SEGUNDO A ESPECIFICIDADE DOS ATIVOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES	374
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	379
5.1 CONCLUSÕES	379
5.2 SUGESTÕES PARA FUTUROS ESTUDOS	385
REFERÊNCIAS	387
APÊNDICE A - Roteiro de Entrevista Semi-Estruturada	402
APÊNDICE B – Convite para Participar de Pesquisa de Doutorado	409
ANEXO A – Parecer do CEP	410

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Para contextualizar o problema da proposta de trabalho, em discussão coloca-se a competição existente no mundo dos negócios na atualidade, a qual impõe o uso de estratégias empresariais para sobrevivência e prosperidade organizacional. Uma dessas estratégias é materializada nas parcerias (colaboração) interorganizacionais, que, para Caglio e Ditillo (2012), têm emergido como uma importante tendência de negócios. Assim, a cooperação entre empresas permite a redução de custos, acesso a recursos valiosos, compartilhamento de riscos e reforço da posição no mercado (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

O cenário das relações entre empresas e sua dualidade entre competição e cooperação despertou interesse pela busca da compreensão de como estas relações ocorrem e quais são as melhores configurações que podem ser adotadas. Para esse entendimento, Uddin e Hassan (2011) citam vários modelos teóricos, tais como Teoria dos Custos de Transação, Visão Baseada em Recursos, Teoria da Agência, Teoria Ator-Rede, dentre outras.

A opção teórica deste estudo elege a Teoria dos Custos de Transação que, segundo Uddin e Hassan (2011), explica a cooperação interorganizacional como uma possibilidade de garantir os custos de transação reduzidos, a eficiência econômica e a estabilidade transacional.

Apesar da popularidade da colaboração entre empresas, a literatura relata elevada taxa de insucesso dos relacionamentos interorganizacionais, devido, principalmente, aos altos riscos associados com essa colaboração, os quais, por sua vez, derivam de uma falta de cooperação entre os parceiros, que são chamados de riscos relacionais, e os de falhas do desempenho, denominadas de riscos de desempenho, apesar da plena cooperação (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

Para mitigação desses riscos e à luz da Teoria dos Custos de Transação, os contratos surgem como importantes mecanismos de controle das relações entre organizações. Sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, as opções de controle, como a elaboração de contratos mais complexos, devem ser alinhadas com os riscos da troca, de modo que os custos de transação sejam minimizados (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

Afetando esses custos, pelo entendimento de Williamson (1979, 1981), há dificuldades quando da negociação e da redação do contrato, bem como da garantia de sua execução,

provenientes da racionalidade limitada e oportunismo dos agentes e dos atributos distintivos das transações.

Tais atributos incluem a frequência com que as transações se repetem, a incerteza sob a qual essas transações estão sujeitas e o tipo e grau de especificidade dos ativos envolvidos no fornecimento do bem ou serviço em questão. Por sua vez, essas características demandam uma estrutura de governança específica, dentre mercado, hierarquia ou formas híbridas, isto é, as transações que diferem em seus atributos estão alinhadas com as estruturas de governança, que diferem em seus custos e competências. (WILLIAMSON, 1979; 1991; 2002).

Quanto aos contratos, estes são afetados pela racionalidade limitada e propensão ao oportunismo dos agentes envolvidos na transação econômica, dado que a principal função dos contratos é salvaguardar contra o comportamento oportunista da contraparte e por causa da racionalidade limitada, contratos complexos desaparecem diante da incerteza (WILLIAMSON, 1979; 2012; DING; DEKKER; GROOT, 2013; BARNEY; HESTERLY, 2012).

Williamson (1979; 1991; 2012) ensina que cada forma genérica de governança da transação deve ser apoiada por uma forma diferente do direito contratual, dentre a clássica, neoclássica e relacional. Assim, a contratação clássica é congruente e apoia a forma de organização de mercado autônomo, modos híbridos de contratação são apoiados pelo direito contratual neoclássico, enquanto a hierarquia é sustentada pela contratação relacional.

O contrato clássico se refere ao veículo por meio do qual a governança de mercado ocorre, sendo irrelevante a identidade das partes de uma transação, em que predominam características formais e transações auto liquidáveis; o contrato neoclássico preserva a negociação, a identidade das partes importa e é mediado por mecanismos de contratação flexíveis; o contrato relacional se caracteriza pela ausência da preocupação em elaborar contratos detalhados e enfatiza a continuidade da relação ao longo do tempo, preservando a interdependência das partes que se estende além da única e discreta transação (WILLIAMSON, 1991; 2012; FIANE, 2002; RING, 2014).

Nessa perspectiva, os atributos dos contratos que envolvem os relacionamentos entre empresas podem ajudar a mitigar os riscos de troca (relacional e de desempenho) e, assim, minimizar os custos de transação. Tais atributos incluem, além do seu horizonte temporal (curto ou longo prazo) e de acordo com o adotado por Ding, Dekker e Groot (2013), a completude (complexidade) contratual, identificada por meio dos termos de especificidade (subdivididos em inclusividade de questão e especificidade de cláusulas) e adaptabilidade de contingência (LUO; TAN, 2003).

Visto assim, os atributos que distinguem as transações demandam estruturas de governança que também diferem entre si, inclusive no regime de direito contratual. Para Williamson (2002), os atributos que definem uma estrutura de governança incluem intensidade de incentivo, controle administrativo e regime de direito contratual. Dentre esses atributos, e, para os fins aos quais se destinam esta pesquisa, interessa os instrumentos de controle, além das características contratuais.

No que se refere ao aspecto do controle, Williamson (2002) observa que a hierarquia difere do mercado porque seus controles administrativos são mais numerosos e discricionários, enquanto que, no modo híbrido, assumem valores intermediários, entre mercados e hierarquia.

Scott (2008) corrobora com o entendimento de Williamson, em relação à necessidade de mais controles, ao afirmar que, sob as condições de racionalidade limitada, confrontada por intensificada complexidade e incerteza, e sob a existência de oportunismo, transações são provavelmente removidas do mercado e trazidas dentro da estrutura organizacional, ou, se já estiver dentro de uma organização, estimulam o desenvolvimento e a elaboração de mais controles.

Nessa perspectiva, observa-se que o Controle Gerencial se insere nos controles administrativos referidos por Williamson (1991) que, por meio de suas práticas, podem contribuir para redução dos custos de transação, uma vez que podem impactar na cooperação entre as partes dos relacionamentos interorganizacionais, sendo, portanto, objeto de análise neste estudo.

Quando se fala em Controle Gerencial, sua interface com a Teoria dos Custos de Transação é abordada por Speklé (2001) que entende não ter sido pesquisada em sua plenitude. Speklé (2001) chama a atenção a esse respeito e conjectura que uma possível razão está relacionada à existência de alguma discrepância fundamental entre, por um lado, as exigências do domínio que a Contabilidade Gerencial pretende cobrir, relacionada apenas à hierarquia; e por outro lado, têm-se a natureza e o âmbito do aparato explicativo da Teoria dos Custos de Transação, que circunscreve aos três modos genéricos de governança (mercado, híbrida e hierarquia). Tal diferença de perspectivas, pode explicar a ausência dessa teoria no pensamento de Contabilidade Gerencial.

Para preencher essa lacuna, Speklé (2001) propôs a Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial, na qual são identificados nove arquétipos de Controle Gerencial e seu alinhamento com as contribuições/atividades exigidas dos participantes organizacionais que colaboram no atingimento dos objetivos da empresa, caracterizadas por três variáveis

definidoras a serem controladas, que são: a incerteza, a especificidade de ativos e a intensidade de impacto *post hoc* da informação.

No entanto, apesar da existência da Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial, cujo potencial empírico provavelmente ainda não está amadurecido, torna-se necessário explorar os fatores que moldam as práticas de Controle Gerencial no geral, e as práticas de contabilidade gerencial, em particular, como integrantes da estrutura de Controle Gerencial, com vistas a contribuir na solução dos problemas de contratação.

Os estudos de Speklé (2001; 2002; 2003) contribuem com uma identificação de um *framework*, cuja ênfase é na tipologia do controle gerencial e não chega ao nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial. Coerente com o nível microanalítico da Teoria dos Custos de Transação, em que a transação é unidade básica de análise (WILLIAMSON, 1979), o presente estudo se preocupa com a interseção da Teoria dos Custos de Transação nos estudos de Contabilidade Gerencial, porém no nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial.

Assim, a literatura de Contabilidade Gerencial sinaliza o predomínio de práticas de contabilidade gerencial tradicionais, em detrimento daquelas consideradas avançadas, como encontrado nos estudos de Cenhall e Langfield-Smith (1998a) na Austrália, Abdel-Kader e Luther (2006b) no Reino Unido, Joshi (2001) na Índia, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) em países asiáticos, e Pavlatos e Paggios (2009) na Grécia, não sendo tal predominância prerrogativa exclusiva dos países em desenvolvimento, dado ao variado contexto geográfico no qual estes estudos se inserem.

O entendimento subjacente de avanço, aperfeiçoamento ou evolução nas práticas de contabilidade gerencial encontra apoio no *framework* fornecido pelo *International Federation of Accountants* - IFAC (1998), e nos trabalhos de Abdel-Kader e Luther (2006a, 2006b, 2008) e Leite, Diehl e Manvailer (2015), dentre outros. O *framework* do IFAC explica o desenvolvimento da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos, enquanto que os trabalhos de Abdel-Kader e Luther e Leite, Diehl e Manvailer segregaram as práticas de contabilidade gerencial abordadas em seus estudos nesses quatro estágios.

Esses quatro estágios não são mutuamente exclusivos, significando que cada estágio seguinte incorpora os conceitos e práticas da etapa anterior, enquanto surgem novas condições para incorporar outros. Nesta perspectiva, as práticas que constam no 1º e 2º estágios evolutivos são consideradas tradicionais e as que integram o 3º e 4º estágios, denominadas como sofisticadas, avançadas ou contemporâneas (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a; 2006b; 2008; LEITE; DIEHL; MANVAILER, 2015).

Adicionalmente, o estudo dos fatores que moldam as práticas de contabilidade gerencial passa pelo reconhecimento do exposto por Scapens (2006) que afirma sobre a existência de amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais que afetam a forma como as empresas e as suas práticas individuais surgem, mas advertem que é preciso considerar, de forma inter-relacionada, fatores idiossincráticos exclusivos para compreensão das práticas de contabilidade gerencial.

Um desses fatores idiossincráticos foi estudado por Abdel-Kader e Luther (2008), dentre outros aspectos, e se refere ao poder do cliente que afeta muitos aspectos das operações de empresas dependentes de pequena clientela, com vistas a investigar os efeitos desse fator no nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial. A introdução do poder do cliente em pesquisas sinaliza a inserção da perspectiva relacional (neste caso, na relação da empresa com seus clientes) no estudo das práticas de contabilidade gerencial.

O entendimento de Abdel-Kader e Luther (2008) na proposição do fator poder do cliente foi o de que as empresas que enfrentam forte poder de cliente podem usar práticas de Contabilidade Gerencial para melhorar o seu processo de tomada de decisão e controle e ajudá-los a manter seus clientes exigentes satisfeitos. Seus achados convergiram para ratificar essa hipótese, permitindo que Abdel-Kader e Luther (2008) concluíssem que as empresas adicionam práticas de Contabilidade Gerencial mais sofisticadas às práticas mais simples, à medida que diminuem seu poder, em relação aos seus clientes.

Visto assim, o estudo do poder do cliente na determinação do nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial encontra apoio na Teoria da Contingência aplicada à Contabilidade Gerencial, cujas pesquisas se preocupam principalmente em conhecer e estudar os fatores contingenciais internos e externos à organização que podem explicar a estrutura de controle gerencial organizacional.

A consideração do poder do cliente, assim como o poder do fornecedor, ou seja, dos relacionamentos entre organizações, no nível de sofisticação das práticas de Controle Gerencial ajuda a contribuir positivamente na crítica apontada por Waweru (2010) de que os estudos das práticas de contabilidade gerencial se concentram quase inteiramente nas atividades internas e pouca atenção é dada ao ambiente externo, no qual a empresa opera. Com isto, ratifica-se o entendimento da inserção da perspectiva relacional no estudo das práticas de contabilidade gerencial.

Diante do exposto e na perspectiva das relações com fornecedores e clientes, observa-se que a Contabilidade e o Controle Gerencial também se fazem presentes nesses relacionamentos, cujo conhecimento de suas práticas, socialmente construídas, pode contribuir

para o entendimento das configurações organizacionais e suas consequências nos custos das suas transações. Assim, este estudo defende a tese de que **“as práticas de Contabilidade Gerencial são influenciadas pelas características contratuais das relações entre empresas, em que a ausência de contratos ou a sua existência a curto ou longo prazo e seu nível de completude impactam no avanço dessas práticas.”**

Nesse entendimento, questiona-se: *como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Nesta pesquisa, tomou-se como objetivo geral: Analisar como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

1. 2.2 Objetivos Específicos

Para alcance do objetivo geral, coloca-se os seguintes objetivos específicos:

- Diagnosticar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas nas organizações estudadas.
- Compreender a influência de fatores contingenciais internos e externos na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas que são utilizadas nas organizações estudadas.
- Caracterizar os atributos distintivos das transações (frequência, incerteza e especificidade de ativos) e dos contratos (formalidade, duração e completude contratuais) nas relações com fornecedores e com clientes.

- Discutir se existe associação entre os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

1.3 JUSTIFICATIVA

A consolidação teórica da Teoria dos Custos de Transação, como abordagem interdisciplinar para o estudo das organizações que une Economia, Teoria da Organização e Direito Contratual, não afasta a necessidade que esta seja sempre testada em virtude da evolução das organizações e de suas relações. Williamson (1981) reconhece que os limites da sua teoria ainda não foram alcançados e afirma que há razão para acreditar que a superfície tenha apenas sido arranhada.

Uma dessas lacunas é apontada por Jarillo (1988) quando afirma que há uma questão importante, mas pouco discutida pela Teoria dos Custos de Transação, ao entender que os custos de transação podem ser afetados pela utilização de estratégias coletivas entre as empresas, explicando que a ação cooperada reduz o oportunismo entre os agentes econômicos e a incerteza ambiental. Na visão de Jarillo (1988), os arranjos colaborativos gozam de algumas das propriedades dos mercados e de algumas das propriedades de hierarquias, sendo economicamente viáveis por reduzirem os custos de transação.

Por outro lado, o cenário econômico e organizacional da atualidade presencia os arranjos colaborativos como uma importante tendência de negócios, conforme discutido anteriormente, porém carente de maior compreensão dos seus aspectos do ponto de vista acadêmico. Jarillo (1988) observa a necessidade de mais estudos empíricos formais, (apesar do surgimento de artigos acadêmicos sobre o tema) e adverte que empresas da vida real, especialmente em alguns contextos altamente relevantes, não são empresas protótipos, que comprem matérias-primas, processam-nas e vende-as de uma forma quase completamente isolada.

Estudar tais arranjos significa observar realidades do comportamento empresarial supostamente ainda pouco discutidas na literatura, com seus aspectos concomitantes de competição e cooperação. Adicionalmente e, no que se refere à literatura de Contabilidade e Controle Gerencial, apesar de se inserir também no contexto inteorganizacional, conforme comentado, por exemplo, por Dekker (2016), Jakobsen (2012), Caglio e Ditillo (2008) apontam para resultados inconsistentes e limitações da pesquisa feita nesta área.

Além disto, vê-se a preponderância de estudos contábeis no âmbito das estruturas verticais, não tendo a mesma frequência de realização e difusão acadêmica quando explorados

no contexto dos arranjos cooperativos, o que sugere a consideração da empresa protótipo, citada por Jarillo (1988), supostamente distante da realidade organizacional. Hopwood (1996) ressalta que a pesquisa contábil tem ignorado as implicações do relacionamento interorganizacional em tomadas de decisões financeiras e no controle, em que a pesquisa contábil continua amplamente satisfeita com sua fixação na organização hierárquica tradicional.

Nesta perspectiva, a justificativa para esta pesquisa está alicerçada em aspectos que envolvem relevância, ineditismo e complexidade do estudo proposto. A relevância se sustenta na necessidade de melhorar a compreensão da realidade organizacional que os estudos dos relacionamentos entre organizações podem permitir, sob um consolidado aporte teórico, mas que ainda carece de desenvolvimento como é a Teoria dos Custos de Transação.

Outro aspecto que pode atribuir relevância ao estudo proposto consiste na busca por evidências da Teoria dos Custos de Transação em um contexto latino-americano, cujas indústrias que foram pesquisadas neste estudo estão geograficamente localizadas em regiões economicamente carentes, de um país em desenvolvimento. Esse contexto pode contribuir para mitigar o que Hennart (2014) denominou de “preconceito americano” materializado nos escritos de Williamson, que são focados em excesso de salvaguardas legais em detrimento de mais salvaguardas sociais. “A difusão da Teoria dos Custos de Transação fora dos Estados Unidos pode ajudar a trazer uma visão mais ampla a esse respeito” (HENNART, 2014, p. 327).

Isto não significa a inexistência de pesquisas brasileiras que se dedicam a produção de evidências empíricas sobre a Teoria dos Custos de Transação, haja visto os estudos citados na revisão de literatura e o esforço de difusão desta teoria pelo professor Décio Zylbersztajn e sua equipe de pesquisadores¹, por exemplo. Entretanto, o envolvimento da comunidade acadêmica brasileira de Contabilidade e, em particular, da Contabilidade Gerencial com a Teoria dos Custos de Transação parece ainda ser tímido, o que estimula o desenvolvimento de pesquisas nesta temática.

Visto assim, pretende-se fomentar o debate acadêmico para incluir na agenda de pesquisa discussões a respeito do impacto dos relacionamentos entre organizações sobre a Contabilidade e Controle Gerencial intra-firma. Nessa perspectiva, o ineditismo do estudo

¹ Décio Zylbersztajn é fundador do Pensa - programa institucional da Fundação Instituto de Administração – FIA, que desenvolve pesquisas acadêmicas aplicadas, capacitação e consultoria dedicadas à Governança e Gestão de Sistemas Agroindustriais, juntamente com outros professores vinculados ao Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Disponível em: <http://pensa.org.br/pensa/>, acesso em 16 de dez de 2018.

proposto reside na mudança de foco nas proposições que são estudadas sobre os determinantes das práticas de controle gerencial, que sai de uma pesquisa de estrutura organizacional para uma perspectiva relacional.

A inserção da perspectiva relacional no estudo dos fatores influenciadores da adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas requereu a simbiose das Teorias dos Custos de Transação e da Teoria da Contingência em um esforço não encontrado em pesquisas anteriores. Embasando-se na Teoria dos Custos de Transação, os atributos das transações e dos contratos nas transações com clientes e fornecedores adicionam a perspectiva relacional ao estudo proposto, enquanto a inserção dos fatores contingenciais “poder do cliente” e “poder do fornecedor”, tenta extrair da Teoria da Contingência uma dimensão relacional para explicação da diversidade de práticas de contabilidade gerencial.

Ao mesmo tempo em que a simbiose das teorias se dedica a incorporar, originalmente, a perspectiva relacional nos estudos sobre os determinantes do avanço das práticas de contabilidade gerencial, atribui também complexidade a presente pesquisa. Operacionalizar a perspectiva relacional da Teoria dos Custos de Transação requereu procedimentos metodológicos sistematizados e fundamentados na realidade empírica que, por sua vez, é recheada de complexidade não só pelo grande volume de informações em cada indústria pesquisada, mas também pela complexidade das interações entre estas e seus fornecedores e clientes.

Eisenhardt (1989) destaca o volume impressionante de dados como uma das realidades da pesquisa de estudo de caso, o que corrobora com a complexidade da pesquisa proposta, uma vez que se baseia no estudo multicascos. Além da complexidade metodológica, o estudo proposto também apresenta complexidade teórica.

A complexidade teórica se refere a dois aspectos: a compreensão da Teoria dos Custos de Transação nas realidades empíricas e a sua simbiose com a Teoria da Contingência para explicação da adoção de práticas de contabilidade gerencial. Para Hennart (2014), a Teoria dos Custos de Transação é frequentemente mal-entendida, em que, para testá-la, é requerido um entendimento detalhado das realidades empíricas em um esforço substancial que apenas um seleto grupo de estudiosos é capaz de fazer.

Seletividade à parte, reconhece-se o risco da aplicação dos fundamentos da Teoria dos Custos de Transação na realidade empírica complexa de forma equivocada, devido à possibilidade de má interpretação dos seus preceitos. Aliado a isto, encontrar possibilidades de complementação com outra teoria, como a da Contingência, requer esforço para viabilizar essa associação.

Nesta perspectiva, espera-se que os resultados possam permitir mudanças na filosofia do Controle Gerencial adotado pelas empresas bem como de suas práticas para alinhar-se às características das relações contratuais entre organizações. Em termos teóricos, o estudo pode contribuir para fomentar o debate acadêmico sobre a perspectiva relacional e neo-institucional econômica nos estudos sobre Controle Gerencial intra-firma, oferecendo estímulos, também, para apoiar o desenvolvimento de discussões relacionadas à linha de pesquisa de “Informação Contábil para Usuários Internos” vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

Como implicações práticas, os achados podem revelar desalinhamentos entre as práticas de Controle Gerencial e as características dos contratos, acarretando a necessidade de mudanças no sistema de Controle Gerencial das empresas, com vistas à melhoria na sua eficácia e à economia dos custos de transações desses controles.

1.4 ESTRUTURA DA TESE

Esta tese está estruturada em cinco capítulos, incluindo esta introdução, além das Referências, Apêndices e Anexos. O Capítulo 2 apresenta a Fundamentação Teórica que contempla três eixos: Teoria dos Custos de Transação, Controle e Contabilidade Gerencial e Teoria da Contingência. Sob a lente da Teoria dos Custos de Transação se discute a perspectiva relacional em termos de pressupostos comportamentais, atributos distintivos das transações, dos contratos e das estruturas de governança das transações.

No segundo eixo da Fundamentação Teórica são apresentados aspectos do Controle e Contabilidade Gerencial em termos de definições, tipologias e práticas reconhecidas pela literatura que são objeto deste estudo. No terceiro eixo teórico, discute-se a Teoria da Contingência, quanto as suas premissas, origem e estudiosos pioneiros, além de e principalmente, contextualizá-la nas pesquisas de Contabilidade Gerencial.

O terceiro capítulo se dedica a explicar os aspectos metodológicos necessários ao atendimento dos objetivos propostos, informando sobre o enquadramento metodológico selecionado e os procedimentos utilizados na coleta, no tratamento e na análise das informações obtidas.

O quarto capítulo descreve os casos analisados e discute os achados, identificando as práticas de contabilidade gerencial adotadas nas indústrias pesquisadas, analisando-as, primeiramente, pela ótica da Teoria da Contingência e, em seguida, descreve e discute as

transações, contratos e ativos nas relações com fornecedores e clientes, sob a lente da Teoria dos Custos de Transação. Por fim, apresenta os achados decorrentes da verificação e discussão das análises associativas entre os atributos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O último capítulo apresenta as conclusões extraídas das análises e discussões dos achados, de forma a responder o problema de pesquisa, atingir os objetivos propostos e confirmar as proposições e tese conjecturadas. Finaliza-se com o oferecimento de sugestões para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, apresenta-se os embasamentos teóricos, nos quais está assentada a problemática desta tese, cujos fundamentos se destinam a subsidiar as análises e discussões das informações coletadas na pesquisa empírica realizada. Tais embasamentos abordam três eixos teóricos: a Teoria dos Custos de Transação, o Controle Gerencial, especificamente a Contabilidade Gerencial e a Teoria da Contingência.

No primeiro eixo, são discutidos os antecedentes, os pressupostos comportamentais e os atributos da transação e das estruturas de governança das transações, na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação. Para a discussão sobre Controle Gerencial e Contabilidade Gerencial, são inseridas algumas definições, tipologias, as práticas reconhecidas pela literatura que são objeto deste estudo e a interface do Controle Gerencial com a Teoria dos Custos de Transação.

O terceiro eixo se dedica a discutir a Teoria da Contingência, em termos de premissas, origem e estudiosos pioneiros, além de e principalmente, contextualizá-la nas pesquisas de Contabilidade Gerencial. Ao final deste capítulo, apresentam-se algumas considerações finais sobre o desenho teórico da interseção dos três eixos teóricos com o objeto de estudo desta tese.

2.1 TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

O cenário escolhido para discussão relacionado ao ambiente institucional, no qual se desenvolvem as relações contratuais entre organizações, carece de pressupostos que, por opção neste estudo, encontra fundamento no modelo teórico da Teoria dos Custos de Transação. Visto assim, torna-se necessário revisitar essa teoria, percorrendo desde a sua origem, passando pelos pressupostos e dimensões da sua unidade básica de análise, bem como das estruturas de governança que prescreve, até sua interseção com o controle.

2.1.1 Antecedentes da Teoria dos Custos de Transação Como Ramo da Nova Economia Institucional

A Nova Economia Institucional, que tem na Teoria dos Custos de Transação um dos seus ramos, apresenta Ronald Coase como teórico pioneiro inaugurando esta abordagem (SCOTT, 2008), e Oliver E. Williamson como o fundador e desenvolvedor-chefe da Teoria dos Custos de Transação, cujo legado contabiliza cinco livros, sete volumes editados e mais de 170 artigos sobre esse e outros assuntos relacionados (GIBBONS, 2010). Em seu artigo “*The Economics of Organization: the transaction cost approach*”, de 1981, Oliver E. Williamson inicia esboçando a literatura antecedente, a partir da qual a abordagem dos custos de transação deriva, ao reconhecer que se relaciona com três literaturas relativamente independentes: uma literatura econômica; a literatura da teoria organizacional; e a literatura do direito contratual (WILLIAMSON, 1981).

Três entendimentos, advindos da literatura econômica, inspiraram Williamson em suas reflexões sobre Teoria dos Custos de Transação. O primeiro deles é a proposição de que a transação é a unidade básica de análise econômica, que, segundo Williamson (1981), foi avançada por John R. Commons em 1934. Outra concepção advinda da literatura econômica foi originada do clássico artigo de Ronald Coase, de 1937, “A Natureza da Firma”, a qual seu autor sustentou que o limite da empresa é uma variável de decisão para a qual seria necessária uma avaliação econômica, provocando o questionamento sobre o que determina quando uma empresa decide integrar e quando em vez disso, basear-se no mercado? (WILLIAMSON, 1981).

Conforme explica Scott (2008), com esse questionamento, Coase sugeriu que a razão deve ser que há um custo de negociação e de celebração de um contrato separado para cada transação de troca que ocorre em um mercado, sendo por causa destes “custos de transação” que surgem empresas. Como resposta a questão do por que existem organizações, Williamson oferece o entendimento de que “a hierarquia surge para resolver os problemas de governança de mercado com investimentos específicos sob condições de incerteza” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 138).

Para Scott (2008), Williamson estende os argumentos de Coase empurrando-os para além da comparação mercado *versus* empresa por considerar uma ampla variedade de alternativas de “sistemas de governança” variando desde o mercado a formas organizacionais híbridas, tais como *franchising* ou acordos de aliança, a vários tipos de estruturas hierárquicas, tais como empresas unificadas e corporações multidivisionais.

O terceiro entendimento, que se refere ao problema de adaptação à incerteza como sendo central nas organizações, derivado das concepções de Hayek e Barned, também influenciou o pensamento de Williamson na construção da Teoria dos Custos de Transação. No campo da Teoria Organizacional, Williamson (1981) se amparou em Simon (1945/1997), com sua concepção de racionalidade limitada e de estratégias organizacionais para apoiar a tomada de decisão e em Chandler (1962) com o seu foco sobre a correspondente estrutura da empresa para esta estratégia. (SCOTT, 2008).

A influência da literatura jurídica para os trabalhos de Williamson, quando trata os contratos como uma questão de governança, vem dos trabalhos de Karl Llewellyn de 1931, Steward Macaulay de 1963, Lon Fuller de 1964, Clyde Summers de 1969, David Feller de 1973, e Ian Macneil de 1974. Para Williamson (1981), *insights* surgiram da observação de que transações vêm em uma variedade de formas e que uma abordagem altamente legalista às vezes poderá ficar no caminho das partes em vez de contribuir para os seus fins, sendo especialmente verdadeiro quando a continuidade da relação de troca entre as partes é altamente valorizada.

Da sua gênese aos dias atuais, a Teoria dos Custos de Transação tem sido alvo de testes empíricos que confirmam sua contribuição em diversas direções. Aos estudiosos de organizações, a Teoria dos Custos de Transação tem demonstrado os benefícios de olhar para as firmas e os mercados comparativamente (HENNART, 2014).

Sarto e Almeida (2014) discutiram as principais contribuições da Teoria dos Custos de Transação para a agenda de pesquisa das micro instituições e para o desenvolvimento dos estudos sobre a teoria da firma. Consideram que essa teoria representa um importante avanço na superação da visão tradicional da firma como uma função de produção, inserida em um modelo de concorrência perfeita, por incorporar em seu arcabouço analítico aspectos importantes das relações sociais dentro e entre firmas. Tais aspectos se referem, por exemplo, ao reconhecimento de fatores humanos, transacionais e ambientais, bem como a existência de imperfeições de mercado e de custos transacionais.

Gibbons (2010) resume as contribuições da Teoria dos Custos de Transação em três tópicos: a) metodologia para o estudo de estruturas de governanças particulares e comparação umas às outras, na qual o problema de “fazer ou comprar” não é tratado pela ótica de função de produção, mas pela abordagem microanalítica das ‘falhas de transação’ no funcionamento dos mercados de bens intermediários, focando sobre como as estruturas de governança remodelam incentivos e oportunidades das partes; b) os dispositivos disponíveis para governá-las; e c) aplicações, principalmente para os limites da firma, amplamente explicadas.

Cabe ressaltar que, a primeira sustentação empírica da Teoria dos Custos de Transação ocorreu em 1982. Fiani (2002) relata que o trabalho de Monteverde e Teece, em 1982 encontrou evidências de que as empresas Ford e General Motors nos Estados Unidos produziam seus componentes internamente, quando a especificidade de ativos humanos e física estavam presentes. Fiani (2002) ainda informa que outros estudos foram feitos e em todos eles, verificou-se evidência empírica de que a verticalização tende a ocorrer quanto maior for a especificidade e a complexidade da transação.

No entanto, apesar das contribuições da Teoria dos Custos de Transação para o conhecimento das instituições, esta também é alvo de críticas. Um grande número de desafios precisam ser superados por esta teoria, dentre os quais estão: a sua consideração como uma abordagem e não como um mantra, para evitar negligenciar assuntos não resolvidos pela teoria; a superação do preconceito de considerar os mercados como inerentemente superiores às firmas; e o foco excessivo em salvaguardas legais e soluções em detrimento de mais salvaguardas sociais (HENNART, 2014).

Como uma das limitações da Teoria dos Custos de Transação, sob a perspectiva dos autores evolucionistas, que é lembrada por Sarto e Almeida (2014), está o fato da compreensão da firma como um amálgama de contratos, tendo exclusivamente a dimensão transacional para análise e a escolha organizacional ocorrer a partir de um exercício estático de comparação entre as diferentes alternativas existentes para efetuar uma transação, quando, pelo enfoque dinâmico, também respondem às exigências relacionadas aos dinamismos tecnológicos, dentre outros.

Adicionalmente, o próprio Williamson reconhece que sua teoria ainda carece de aperfeiçoamento, ao afirmar que a evolução conceitual dos tipos teóricos e empíricos é necessária (WILLIAMSON, 1991), porque os limites que a análise dos custos de transação tem, ainda não foram alcançados, havendo razões para acreditar que a superfície tenha sido apenas arranhada (WILLIAMSON, 1981).

Como a análise dessa teoria é uma abordagem interdisciplinar, conforme comentado, Williamson (1991) considera que estes são excitantes tempos para a teoria social interdisciplinar. Apesar do reconhecimento de que a Teoria dos Custos de Transação ainda carece de refinamentos e de uma visão mais ampla, sua validade é corroborada por meio de evidências empíricas.

O entendimento da Teoria dos Custos de Transação perpassa o conhecimento dos fundamentos nos quais está assentada, dentre estes estão seus pressupostos comportamentais, discutidos na próxima seção.

2.1.2 Pressupostos Comportamentais dos Custos de Transação

Williamson (1981) pondera que os contratos complexos são caros para escrever e fazer cumprir, dedicando-se a investigar as razões para tanto, ao voltar seu olhar para “a natureza humana como a conhecemos”. Nessas reflexões, identificam-se dois pressupostos comportamentais, nos quais a análise dos custos de transação assenta e adiciona realismo, permitindo distingui-la da abordagem neoclássica da economia, que são: a) o reconhecimento de que agentes humanos estão sujeitos à racionalidade limitada; e b) a suposição de que pelo menos alguns agentes são dados ao oportunismo, discutidos a seguir.

2.1.2.1 Racionalidade Limitada

Por racionalidade limitada, Fiani (2002) entende como sendo limitações neurofisiológicas e linguísticas do comportamento humano, o qual atrai a atenção da Teoria dos Custos de Transação nas condições de complexidade e de incerteza que, por sua vez, gera assimetrias de informação entre as partes envolvidas na transação, podendo afetar seu resultado.

Williamson (1981) diferencia a racionalidade limitada da hiper-racionalidade do “homem econômico” e adverte que aquela não significa irracionalidade, e sim que os agentes limitadamente racionais experimentam limites na formulação e na resolução de problemas complexos e no processamento (recepção, armazenamento, recuperação e transmissão) de informação.

Por sua vez, toda a troca econômica não poderia ser eficientemente organizada pelo contrato, isto é, dada à racionalidade limitada, é impossível lidar com a complexidade de todos os aspectos contratuais relevantes. Como consequência, a contratação incompleta é o melhor que pode ser alcançado. (WILLIAMSON, 1981). Dessa forma, substitui-se um comportamento maximizante pela procura de solução satisfatória.

O significado da racionalidade limitada está no entendimento de que os envolvidos nas transações econômicas são intencionalmente racionais, mas de modo limitado, sem a qual, as transações poderiam ser conduzidas por meio do planejamento (BARNEY; HESTERLY, 2012). A antecipação e proteção de problemas potenciais pelos agentes é afetada pela racionalidade limitada destes que os tornam “incapazes de fazê-lo por completo, porque falham em entender completamente os estados presentes do mundo e antecipar perfeitamente os estados futuros” (HENNART, 2014).

Por causa da racionalidade limitada, os atores econômicos simplesmente não podem prever todos os resultados possíveis numa relação de troca, nem formular respostas contratuais diante das imprevisíveis eventualidades (BARNEY; HESTERLY, 2012). Disto resulta o entendimento de que os contratos são incompletos, uma vez que falharão na previsão de todas as contingências que possam ocorrer durante a execução contratual, e no oferecimento de respostas contratuais para solucioná-las.

A incompletude dos contratos por causa da racionalidade limitada é ratificada pelo entendimento de Zylbersztajn (2000) de que se houvesse plena racionalidade dos agentes, estes seriam capazes de formular contratos completos e não teria a necessidade de se estruturar formas sofisticadas de governança. “A limitação decorre da complexidade do ambiente que cerca a decisão dos agentes, que não conseguem atingir a racionalidade plena” (ZYLBERSZTAJN, 2000). Na complexidade do ambiente, estratégias associativas em cooperativas, por exemplo, podem ajudar os agentes na mitigação da sua racionalidade limitada nas transações econômicas.

No que se refere à questão da racionalidade limitada, Dorneles *et al.* (2014) atribuíram à associação de apicultores o papel de redutor dos custos de transação, uma vez que o compartilhamento de informações aumenta a racionalidade funcional de seus associados, que representa uma ponte entre os apicultores e o mercado, oferecendo o suporte essencial para que os produtores obtenham as informações necessárias a fim de manter-se estáveis no setor.

A limitação da racionalidade para processar informações entre as partes envolvidas na transação, pode conduzir à possibilidade de manipulação informacional que, por sua vez, poderá estar associada ao oportunismo, conforme discutido a seguir.

2.1.2.2 Oportunismo

Conforme explica Fiani (2002), a manipulação de assimetrias de informação, visando à apropriação de fluxos de lucros está associada ao oportunismo, entendido como transmissão de informação seletiva, distorcida e promessas autodesacreditadas sobre o comportamento futuro do próprio agente geradoras de problemas na execução e renovação contratuais. (FIANI, 2002).

O oportunismo envolve “esforços para enganar, alterar, disfarçar, ofuscar, ou, de outra maneira confundir parceiros numa transação” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 135) que está relacionado à transmissão incompleta ou distorcida de informações entre os agentes. Essa assimetria de informações entre os agentes numa transação afeta os termos dos acordos entre

as partes, como por exemplo, o constatado por Yamaguchi *et al.* (2005) *apud* Assis *et al.* (2016, p. 76) sobre a existência de assimetria de informações na comercialização do leite, que tem como consequência a definição dos preços pelos próprios compradores, que buscam boa margem de lucro nos derivados do leite, pagando o mínimo possível aos produtores de leite.

Cabe ressaltar que a suposição do oportunismo não considera todos os atores econômicos como sendo sempre oportunistas, mas entende que alguns deles podem comportar-se de forma oportunística, daí a necessidade de salvaguardas contratuais nas transações econômicas para coibir esse comportamento.

Para Williamson (1981), enquanto o homem organizacional é computacionalmente menos competente do que o homem econômico, ele é motivacionalmente mais complexo, pois, ao passo que este último engaja na simples busca de autointeresse, o oportunismo prevê o autointeresse com dolo. Problemas de contratação são bastante complicados pelos agentes econômicos que fazem falsas ou vazias promessas, isto é, ameaças ou promessas autodesacreditadas, cortar custos em seu benefício pessoal não revelado, encobrir pistas, e similares (WILLIAMSON, 1981).

“Num mundo sem oportunismo toda transação econômica poderia ser feita na base da promessa” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 135), dispensando, portanto, a criação de salvaguardas contratuais. Reconhecendo a propensão ao oportunismo, o monitoramento de ações oportunísticas da contraparte e as salvaguardas contratuais necessárias para coibi-la não ocorre sem custos (ZYLBERSTAJN, 1995).

Conforme esclarece Fiani (2002), a literatura econômica reconhece duas formas de oportunismo: o *ex-ante* e o *ex-post*. Ao primeiro, dá-se o nome de seleção adversa; e ao segundo, problema moral. Mansfield e Yohe (2006) observam que a diferença entre risco moral e seleção adversa é que esta última é o resultado da impossibilidade de observar alguma característica de uma pessoa antes que as partes se envolvam em uma relação contratual; enquanto que o risco moral é o resultado de observar a ação de uma pessoa após as partes entrarem em uma relação contratual.

É possível observar que a seleção adversa acontece antes da assinatura de um contrato, em que a parte que estabelece as condições do contrato (principal) tem menos informação do que a outra parte (agente) em algumas importantes características que afetam o valor do contrato.

Para Macho-Stadler e Castrillo (2001), o problema de risco moral existe quando a ação do agente não é verificável ou quando o agente tem informações privadas após a relação contratual ser iniciada, isto é, uma das partes não pode observar (ou não pode verificar) a ação

ou esforço da outra, ou, pelo menos, não pode perfeitamente controlar a ação, o que impacta na impossibilidade de incluir explicitamente o esforço do agente como variável nos termos do contrato.

Nessa perspectiva, a existência de oportunismo, seja *ex-ante* ou *ex-post* e a racionalidade limitada impactam os custos de transação, aumentando-os. No entanto, três razões explicativas são oferecidas por Zylbersztajn (2000) para o fato de que, mesmo propenso ao oportunismo, alguns indivíduos não quebram os contratos, que são: a reputação, garantias legais e princípios éticos.

A reputação é um conceito considerado como uma motivação pecuniária para não rompimento do contrato, em virtude do entendimento de que se o agente o fizer, terá o custo do rompimento do fluxo de renda futura superior aos benefícios do valor presente da renda futura (ZYLBERSZTAJN, 2000). Como garantias legais, Zylbersztajn (2000) se refere à existência de mecanismos punitivos instituídos legalmente ou informalmente pela sociedade para desestimular a quebra contratual oportunística.

Princípios éticos se referem à crença de alcançar a estabilidade dos contratos a partir do princípio ético dos agentes, por estes saberem que a quebra contratual oportunística acarretará custos sobre eles (ZYLBERSZTAJN, 2000).

Gonçalves *et al.* (2015) objetivaram compreender como são estabelecidas as relações comerciais entre fumicultor e empresa fumageira sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, no município de Rio Azul, Capital do Fumo. Constataram a presença de comportamentos oportunistas em um ambiente competitivo de venda às seis principais empresas de negociação, gerando um cenário favorável a ações oportunistas para subestimação de preços e de aquisição de exclusividade de compra do produto.

Faria, Ferreira e Gonçalves (2013) investigaram os fatores de riscos potencializados pela utilização do pregão eletrônico, junto a 298 proprietários dirigentes de empresas que retiraram edital de licitação em 2009 na Universidade Federal de Viçosa. Seus resultados permitiram identificar três grupos distintos de fornecedores em decorrência da mensuração do grau de risco dos contratos, apoiados nos preceitos da Teoria dos Custos de Transação. Observaram que maiores escores de oportunismo, de racionalidade limitada, de incerteza e de especificidade dos ativos estão presentes nos fornecedores classificados como grupo de alto risco.

Diante do exposto, observa-se que a racionalidade limitada e o oportunismo são pressupostos comportamentais que podem tornar, pelo prisma da Teoria dos Custos de Transação, a contratação complexa e dispendiosa, mas não são suficientes para gerar problemas no funcionamento dos mercados, o que, para Williamson (1981), também depende das

características das transações em questão, conduzindo-nos à questão de sua dimensionalização, conforme abordado a seguir.

2.1.3 Atributos das Transações

As dimensões críticas, às quais as transações diferem incluem a frequência com que as transações se repetem, a incerteza à que as transações estão sujeitas, e ao tipo e ao grau de especificidade dos ativos envolvidos no fornecimento do bem ou serviço em questão (WILLIAMSON, 1979; 1981; 1991). Uddin e Hassan (2011) colocam que, pelo prisma da Teoria dos Custos de Transação dentro das relações interorganizacionais, a questão inicial é identificar as diferenças em propriedades transacionais, impactando na exigência de mais mecanismos de governança extensiva.

2.1.3.1 Frequência

Considerando a frequência como o número de transações estabelecidas entre os agentes num determinado espaço de tempo (SOARES; SAIS, 2015), Williamson (1979) caracteriza a frequência como sendo uma única vez, ocasional e recorrente e considera que este atributo ajuda a decidir, junto com as demais características da transação, a estrutura de governança adequada às circunstâncias, por impactar nos custos de transação.

Ao argumentar seu modelo de governança eficiente, que se baseia nas características das transações e sua correspondência com as estruturas de governança propostas, Williamson (2012) estabelece pressupostos para simplificação desse modelo, dentre os quais está a consideração da manutenção apenas do atributo “frequência” como ocasionais e recorrentes, uma vez que a diferença entre transações do tipo uma vez e ocasional não é aparente.

De forma exemplificativa, a compra de matéria-prima por uma indústria que é essencial e insubstituível ao seu processo produtivo, ilustra uma transação do tipo recorrente. A aquisição de um equipamento para o parque fabril, seja por encomenda ou padronizado, ocorrida em pontos definidos no tempo, isto é, sem o caráter recorrente, exemplifica uma transação ocasional.

A importância do atributo da frequência, na visão de Williamson, é o seu caráter de recuperabilidade dos custos dos investimentos feitos na transação, para decidir qual estrutura de governança é apropriada à recorrência ou não da transação. “As estruturas especializadas

surtem com custo alto, e a questão é se os custos são justificáveis. Isto varia com os benefícios, por um lado, e com o grau de utilização por outro lado” (WILLIAMSON, 2012). Assim, o grau de utilização remete à importância da frequência como um dos atributos da transação.

Ratificando esse entendimento, Hennart (2014) explica que, em contraste com os mercados, o custo de ajuste das formas híbridas e hierárquicas é pago pelos que efetuam a transação, tornando-se mais econômico somente para transações recorrentes. Repetidas transações efetuadas no mercado implicam um elevado nível de negociação, monitoramento e reformulações de contrato, tornando-se menos onerosa a organização via hierarquia (SOARES; SAIS, 2015).

A decisão de internalizar uma determinada etapa produtiva sem perder eficiência de escala atribui importância à frequência da transação que, por sua vez, também está fortemente associada à determinação da importância da identidade dos atores que participam da transação (ZYLBERSZTAJN, 2000). Assim, a recorrência da transação pode permitir economia de escala e implicar em longo tempo de interação entre os agentes.

Silveira e Wander (2015) identificaram a existência de frequência nas transações realizadas na cadeia produtiva de sementes gramíneas forrageiras em Goiás-GO superiores a um período de quinze anos ininterruptos, amenizando as incertezas e diminuindo os custos das transações entre as partes.

A recorrência da transação em longo prazo permite a criação da reputação, construída a partir da memória dos agentes e desestimulando o comportamento oportunista, o que mitiga as necessidades de salvaguardas e monitoramento dos contratos, levando à redução dos custos de transação (ZYLBERSZTAJN, 2000).

Uddin e Hassan (2011) lembram que a presença de confiança nas relações entre empresas promove a recorrência da transação. Consequentemente, operações repetidas reduzem os custos de transação de seleção, de avaliação e de custo transacional de parceiros. Isto é, a interação de troca pode mitigar o grande custo dos mecanismos de governança em um ambiente compartilhado.

Além da frequência, a incerteza também ajuda na caracterização das transações para decisão da forma de governança eficiente. O próximo item desta seção trata da incerteza como atributo da transação.

2.1.3.2 Incerteza

No que se refere à incerteza, Williamson (1979) coloca que a governança das transações é também afetada pelo aumento do grau de incerteza. “Sem a incerteza, a racionalidade limitada é irrelevante” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 136). Em condições de incerteza, a antecipação de eventualidades imprevistas se torna ainda mais difícil para criação de mecanismos contratuais que lidem com estas, dada a racionalidade limitada dos agentes.

Nesta linha de raciocínio, a incerteza está relacionada a “efeitos não previsíveis, não passíveis de terem uma função de probabilidade conhecida a eles associada” (ZYLBERSZTAJN, 2000, p. 29), podendo levar ao rompimento contratual, não por ações oportunísticas, mas por aumento dos custos de transação de forma irremediável em decorrência da racionalidade limitada.

O efeito da incerteza só não se verifica para transações não específicas (padronizadas), para as quais a continuidade tem pouco valor, uma vez que novas relações comerciais são facilmente organizadas (WILLIAMSON, 1979). Entretanto, quando se trata de investimentos em transações específicas ou mistas, o aumento no grau de incerteza impõe a concepção de mecanismos destinados ao preenchimento das lacunas contratuais e às adaptações sequenciais que se fizerem necessárias.

Visto assim, estruturas de governança bilaterais, muitas vezes, dão lugar às mais unificadas quando a incerteza é aumentada para transações recorrentes, enquanto redução na incerteza garante operações de deslocamento na direção oposta (WILLIAMSON, 1979) impactando, portanto, nas estruturas de governança adequadas às circunstâncias.

As incertezas nas transações podem ser causadas, por exemplo, por inseguranças no fornecimento de matérias-primas insubstituíveis no processo produtivo, que são sujeitas às variações climáticas, ou outras contingências. O risco do desabastecimento do ativo, acarreta também riscos operacionais e financeiros, tais como comprometimento da operação industrial, interrupção do faturamento, cessão de lucros e impacto na estratégia competitiva (MANITA; VANELLE; SALLES, 2010).

As incertezas também podem derivar do ambiente externo, quando, por exemplo, este se caracteriza por instabilidade e turbulência, complexidade, hostilidade etc. Para Ding, Dekker e Groot (2013), a variabilidade ambiental amplia a assimetria de informação entre parceiros de negócio, gera uma maior necessidade de adaptação às mudanças imprevisíveis, acrescendo a probabilidade de fracasso no relacionamento entre empresas e aumenta a dificuldade de prever futuras contingências com o relacionamento.

Para Hennart (2014, p.323) “não é a incerteza em si que importa, mas apenas a incerteza não classificável”. Referindo-se às mudanças nos preços dos ativos transacionais que são cotados em câmbios oficiais como incertezas classificáveis, Hennart (2014) argumenta que os contratos podem especificar as contingências e as adaptações necessárias a elas, o que não será possível na presença da incerteza não classificável.

Como efeito da incerteza, os custos de transação podem ser aumentados, uma vez que, para reduzir o comportamento oportunista do parceiro em explorar o monitoramento dos problemas que essa incerteza gera, Ding, Dekker e Groot (2013) entendem que as empresas são induzidas a escolher melhor um parceiro para a colaboração e investir na contratação. Estes investimentos impactam nos custos de transação, na seleção mais criteriosa de parceiros e na elaboração de contratos mais completos para gerir a relação.

Quanto à escolha de parceiro para colaboração, uma parte da literatura sugere que experiências de colaboração anteriores fornecem informações sobre o comportamento e habilidades do parceiro, promovendo o desenvolvimento das capacidades relacionais e reduzindo a necessidade de contratos complexos (DING; DEKKER; GOOT, 2013). O histórico das relações anteriores, como já discutido sobre a frequência, ajuda a construir a reputação, que também auxilia a mitigar a incerteza na transação, diminuindo a necessidade de contratos e monitoramento mais complexos e custosos.

Sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação, dada a frequência e a incerteza, o último atributo que caracteriza as transações é a especificidade ou idiosincrasia de ativos, comentada a seguir.

2.1.3.3 Especificidade de Ativos

Quanto à especificidade de ativos, como atributo da transação, Williamson (1991) reconhece especial importância desta, por aumentar os custos de transação de todas as formas de governança. Assim, dentre as três características dimensionadoras da transação, a especificidade do ativo alcança maior relevância na determinação dos custos de transação. Quintart e Zisswiller (1985) consideram que a especificidade de ativos se constitui no elemento determinante do custo de transação, entendendo que um ativo é tanto mais específico quanto mais limitado for o seu campo de utilização no processo industrial ou no processo comercial.

Investimentos (ativos) específicos são aqueles muito mais valiosos em determinada transação do que em quaisquer outras, em que quanto maior for a diferença de valor entre a

melhor alternativa de uso de ativo e a segunda melhor, mais específico ele será (BARNEY; HESTERLY, 2012).

Ding, Dekker e Groot (2013) destacam o risco que a especificidade de ativos coloca às empresas envolvidas em um relacionamento, pela significativa redução do valor de tais ativos fora da relação específica. Nessa perspectiva, a lógica básica é que o aumento da especificidade do ativo, junto ao aumento da incerteza, precisa de mecanismos mais complexos e dispendiosos de governança (BARBOSA, 2012). “A incerteza não tem importância quando a especificidade de ativos é baixa” (HENNART, 2014, p. 319), uma vez que a substituição dos agentes econômicos é possível, havendo, portanto, menores custos de transação.

Os fatores determinantes da especificidade de ativos são alvo da atenção de Williamson (1991), segundo o qual são de seis tipos: especificidade de localização, especificidade física, especificidade de ativos humanos, especificidade de marca, especificidade de ativos dedicados e especificidade temporal. A especificidade de ativos, especialmente em suas primeiras cinco formas, cria dependência bilateral e adiciona riscos contratuais. Essa especificidade tem desempenhado um papel central no trabalho teórico e empírico na Teoria dos Custos de Transação (WILLIAMSON, 1981; 1991; FIANI, 2002; DOMINGOS; PEREIRA, 2011).

A especificidade de localização, na concepção de Williamson (1981), corresponde a estações sucessivas, localizadas em relação face a face, uma a outra, de modo a economizar em despesas de estoque e transporte. A especificidade de ativos físicos, como matrizes especializadas necessárias para produzir um componente, cujas características de *design* podem reduzir o valor do ativo em uma aplicação alternativa. A especificidade de ativos humanos surge de processos “aprender fazendo” dos empregados de uma empresa.

Ainda segundo Williamson (1981), a especificidade de marca se refere à forma e à confiabilidade da marca no mercado, em relação ao seu produto; enquanto que especificidade de ativos dedicados são investimentos em instalações de uso geral que são feitos a pedido de um cliente em particular, como no caso de investimentos de fornecedores de autopeças para atender uma montadora, por exemplo. E especificidade temporal se refere ao tempo necessário para que se efetive a transação, sendo relevante nos casos em que a validade está limitada pela perecibilidade dos produtos.

Como consequência da especificidade temporal, por exemplo, a perecibilidade dos produtos processados por laticínios do sudoeste paraense incentivou muitos deles a baixar o preço dos seus produtos para garantir sua venda em tempo hábil à disponibilização para o consumidor final, acirrando o grau de rivalidade entre estes laticínios (AMORIM; SILVA; AMIN, 2015).

Rocha e Guerreiro (2013) objetivaram buscar evidências dos efeitos provocados pelo advento da agência reguladora sobre o nível de eficiência dos serviços prestados por uma companhia de saneamento básico, sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação. Constataram que, ainda que os gestores da organização tenham a percepção sobre a especificidade dos ativos envolvidos na transação, os endereçamentos de solução não observam esse atributo, o que impacta negativamente no alinhamento do mesmo com a estrutura de governança do contrato.

Soares e Sais (2015) estudaram as estruturas de governança adotadas por distribuidoras de combustíveis com os postos varejistas, cuja diferenciação entre elas ocorre pela especificidade de ativos, sendo as híbridas as mais recorrentes. A especificidade de ativos foi analisada em cinco tipos: locacional, físico, humano, dedicado e de marca. A partir dessa tipificação, os autores construíram uma tipologia de postos de combustíveis, segundo os ativos específicos que compõem seus acordos e/ou contratos com as firmas distribuidoras.

Soares e Sais (2015) identificaram que, para as distribuidoras dominantes (três grandes grupos com suas marcas consolidadas no mercado) há transações com presença de ativos específicos locacionais, físicos, humanos, de marca e, em grau muito tímido, dedicados; Para os regionais, 30% das distribuidoras com marcas regionais foram ressaltados os ativos específicos locacionais e físicos; e para os independentes, sem marcas próprias, atuando apenas com vendas para postos de bandeira branca, nenhuma especificidade de ativos foi constatada.

Enquanto a tipologia de especificidade de ativos mereceu atenção, a definição do nível ou grau de especificidade ou idiosincrasia do ativo não é clara. Assim, como determinar quando um ativo apresenta especificidade moderada ou alta? Williamson (2012) oferece os seguintes exemplos: a compra de equipamento customizado ou de material customizado, como especificidade mista e a construção de uma planta ou a transferência específica à localização de produtos intermediários ao longo de estágios sucessivos, como ativos altamente idiosincráticos.

Transações altamente idiosincráticas são aquelas nas quais os ativos físicos e humanos requeridos para a produção são extensivamente especializados e como transações mistas aquelas em que o grau de especialização dos ativos é menos completo, cuja contratação externa destes componentes pode ser preferida em função das considerações de economia de escala (WILLIAMSON, 2012, p. 68).

Assim, entende-se que a idiosincrasia de ativos é alta quando a especificidade física e de ativos humanos estão presentes, enquanto a idiosincrasia do ativo é mista ou moderada na presença de um ou mais dos outros quatro tipos de especificidade de ativo. Este entendimento

apoiou as considerações sobre a atribuição do nível de especificidade de ativos que foi necessária nesta pesquisa.

A especificidade de ativos (especialmente física e de ativos humanos) enseja o que Williamson (2012) denominou de “transformação fundamental”, mediante a qual uma transação, que no começo se dava em uma condição de grandes números, posteriormente, torna-se em pequeno número. Isto acontece pela redução no número limitado de produtores capazes de ofertar o ativo e de demandantes interessados em adquiri-lo (WILLIAMSON, 1979; FIANE, 2002).

A redução no número de agentes habilitados a participar da transação é hipotetizada por Williamson (1979) para a especificidade física e de ativos humanos, argumentando que o fornecedor investe em uma planta e equipamentos para fins específicos e/ou sua força de trabalho desenvolve habilidades específicas da transação no curso da execução do contrato, restringindo, portanto, a transação para pequenos números de agentes.

Uma vez caracterizada a transação, nos seus três atributos (frequência, incerteza e especificidade de ativos), passa-se a descrever as estruturas de governança que podem estruturá-la, conforme a seguir.

2.1.4 Estruturas de Governança das Transações

De acordo com a identificação dos atributos das transações, na visão da Teoria dos Custos de Transação, elas corresponderão a uma das três formas genéricas de estrutura de governança identificadas por Williamson, dentre mercado, híbridos e hierarquia. Por estruturas ou formas de governança se entende “um conjunto de regras (instituições) – tais como contratos entre particulares ou normas internas às organizações – que governam determinada transação” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 135).

A combinação entre atributos das transações e estruturas de governança, Williamson (1979) denominou de alinhamento discriminatório. Para a Teoria dos Custos de Transação a hipótese do alinhamento discriminatório pressupõe que os agentes vão combinar instituições (estruturas de governança) com características de transações para organizá-las de modo mais eficiente (HENNART, 2014). Entretanto, o modelo de governança eficiente que resulta do alinhamento discriminatório estabelece alguns pressupostos, dentre os quais está o afastamento do monopólio da propriedade de recursos especializados (WILLIAMSON, 2012).

Isto significa que, para preservar o poder preditivo da Teoria dos Custos de Transação (TCT) é necessário haver alternativas de fornecedores potenciais, uma vez que “a habilidade de predição da TCT será mais fraca sempre que os indivíduos tiverem sua escolha restringida” (HENNART, 2014, p. 307).

Ao descrever as estruturas de governança, Williamson (2012) identifica as seguintes: mercado, trilateral, bilateral e unificada. Cada uma delas é apresentada a seguir.

2.1.4.1 Governança do Mercado

Williamson (1979) considera como estrutura de governança principal o mercado, uma vez que, sendo padronizada, compra alternativa e o regime de suprimento é presumivelmente fácil de trabalhar externamente. Conforme explica Fiani (2002, p. 277) “[...] não há esforços para sustentar a relação, e na avaliação de uma transação, as partes precisam consultar apenas sua própria experiência”.

O controle de mercado é esperado para as transações com baixa especificidade de ativos, em que a ausência de idiosincrasia implica a disponibilidade de um grande número de partes contratantes alternativas e baixos custos de mudança. A “mão invisível” irresistível cuida da execução dos contratos e da adaptação às mudanças de circunstâncias, uma vez que as partes têm acesso a fontes alternativas de oferta e de procura, fazendo com que a concorrência limite com eficácia e a baixo custo todas as inclinações oportunistas (SPEKLÉ, 2001).

Para Barney e Hesterly (2012, p. 134) “as formas de governança de mercado dependem dos preços, da competição e dos contratos para manter todas as partes interessadas em uma transação, informadas de seus direitos e responsabilidade”. Ainda as consideram como o modo menos custoso de gerenciar as transações econômicas porque têm custos fixos mais baixos do que a forma de governança hierárquica. Para Barney e Hesterly (2012), a eficiência dos mercados tende a aumentar nas transações em que há um grande número de vendedores e compradores.

Hennart (2014) critica o lugar privilegiado da governança de mercado concebido pela Teoria dos Custos de Transação da visão williamsoniana, por considerar os mercados como opção padrão e as firmas, o último recurso. A opção da firma quando o mercado falha é percebida por Hennart (2014) quando Williamson atribui a sujeição às firmas de custos burocráticos adicionais, além de considerar características da transação que reduzem a eficiência do mercado, mas não menciona aquelas que mitigam a eficiência das firmas.

Nesta linha de raciocínio, pode-se questionar se o uso da governança de mercado é isento de custos. Como resposta para este questionamento, tem-se que “o custo de usar o sistema de preço envolve atividades tais como a descoberta de quais são os preços, a negociação e renegociação dos contratos, a fiscalização e a resolução de conflitos” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 133), dessa forma, a escolha da governança da transação precisa contemplar os interesses das partes. “Para que os agentes concordem voluntariamente com os termos de uma transação em particular, todos devem encontrar nela os seus interesses” (HENNART, 2008, p. 307).

2.1.4.2 Governança Trilateral (Híbrida)

A estrutura de governança trilateral, Williamson (1979) ensina que se adequa às transações ocasionais, sejam elas mistas ou altamente idiossincráticas. Nesta estrutura, há fortes incentivos para se ver o contrato ser concluído, mantendo-se o interesse em preservar a relação, amparada pelos contratos neoclássicos, em que é utilizada a assistência da terceira parte (arbitragem) para resolver disputas e avaliação do desempenho (WILLIAMSON, 2012).

Como exemplo da assistência da terceira parte, Williamson (2012) oferece o uso de um arquiteto como perito relativamente independente para determinar o teor de contratos de construção. Por analogia, o contador, atuando como perito independente, pode ajudar a resolver disputas decorrentes dos contratos entre empresas, cujas transações estão organizadas pela governança trilateral.

A forma de governança posicionada entre os dois polos (mercado e hierarquia), como a governança trilateral, recebe o nome genérico de governança híbrida, considerada assim por estudiosos da Teoria dos Custos de Transação como Hennart (2014), Barney e Hesterly (2012), por exemplo, além do próprio Williamson. Os casos intermediários são os mais comuns nas empresas modernas, considerados assim e denominados por Zylbersztajn (2000) de formas de governança mista ou contratual.

Williamson (1991) adverte que a forma híbrida de organização não é uma amálgama solta de mercado e hierarquia, mas possui sua própria lógica disciplinada. Podem assumir as formas de *franchising* ou acordos de aliança, por exemplo. Transações com especificidade de ativos média é direcionada para os híbridos, que consistem de contratos e empreendimentos conjuntos de igualdade (HENNART, 2014). Nesse conjunto dos casos intermediários, está localizada a maioria dos contratos entre empresas, como associações estratégicas, fornecimento exclusivo, contratos de divisão territorial, etc. (ZYLBERSZTAJN, 2000).

Speklé (2001) explica que a crescente especificidade de ativos impede o bom funcionamento do mercado, impulsionando a necessidade de dispositivos de governança alternativa para proteger a transação contra a violação oportunista do contrato e o comportamento não cooperativo de preenchimento de lacunas, fazendo o modo híbrido de governança ser apropriado.

As estruturas de governança híbridas fornecem salvaguardas adicionais de transação específica, como instituições especializadas de solução de controvérsias, que servem para fazer avançar o cumprimento das disposições contratuais, tornando-se mecanismos que assegurem a congruência de objetivos entre as partes e que mitiguem a informação assimétrica (SPEKLÉ, 2001).

Meneguetti, Souza e Souza Filho (2015) estudaram a estrutura de governança na cadeia produtiva da castanha-da-Amazônia no Estado de Rondônia e identificaram que todas as transações mostram que não existe uma relação contratual em nenhuma das partes (elos da cadeia), sendo a estrutura de governança mais identificada na análise a via mercado, percebida no comportamento de todos os agentes da cadeia, por meio de suas relações, estrutura e mecanismos administrativos.

Entretanto, Meneguetti, Souza e Souza Filho (2015) observaram também a forma híbrida representada por contratos de longo prazo entre vendedores e compradores, como acontece em um dos municípios pesquisados, onde todos os produtores possuem um único comprador, existindo assim uma relação de frequência periódica.

Breitenbach e Souza (2015) também constataram a governança híbrida na cadeia produtiva do leite no Rio Grande do Sul, em dois dos quatro casos de monopsonios estudados, nos quais a governança híbrida mostrou características mais próximas da hierarquia, justificada pelos autores em virtude das empresas processadoras deterem o controle parcial sobre os seus fatores de produção, por meio da possibilidade de definir o preço a pagar que melhor lhe convém, revelando alta assimetria de poder.

Outra forma híbrida de governança da transação, prevista por Williamson (2012), é a governança bilateral, discutida a seguir.

2.1.4.3 Governança Bilateral

A governança bilateral é explicada por Fiani (2002) como um contrato de relação, pelo qual as partes preservam sua autonomia e não se preocupam em elaborar contratos detalhados,

bastando estabelecer metas e objetivos a serem alcançados, condições gerais de execução contratual e mecanismos para resolução de conflitos, caso ocorram.

Williamson (1981) ensina que, quando a especificidade dos ativos é grande, o comprador e o vendedor vão fazer esforços especiais para projetar uma troca que tem boas propriedades de continuidade. A governança bilateral é um dos tipos de estruturas de governança específica, sendo o outro a estrutura unificada, onde a transação é internalizada dentro da firma, sujeita a relação de autoridade (hierarquia) (WILLIAMSON, 2012).

A governança bilateral se caracteriza pela manutenção da autonomia dos agentes, abriga transações específicas (mistas) e recorrentes, onde as partes têm interesse na manutenção da relação e são apoiadas pelo contrato relacional. Ambas as partes têm incentivo para não permitir a separação, em que cada uma se apropria de um fluxo de lucro em separado e não se espera que prontamente haja adesão a qualquer proposta de adaptação do contrato (WILLIAMSON, 2012). Isto requer intensa negociação entre os agentes até que os termos acordados por ambos sejam objeto de sua confiança.

Na governança bilateral, essa confiança é considerada por Williamson (2012) como compromissos críveis, quando afirma que as partes de um comércio bilateral podem criar compromissos críveis, em que cada um terá confiança em negociar com o outro. Esse interesse na relação em base contínua também pode ser estimulado pela interdependência entre os agentes, como por exemplo, quando o fornecedor e o comprador passam a se relacionar de uma forma exclusiva ou quase exclusiva, pela redução no número de produtores e demandantes interessados.

A interdependência entre o fornecedor e o comprador surge em decorrência da especificidade dos ativos. Fiane (2002, p. 271) explica que “a especificidade dos ativos transacionados reduz, simultaneamente, os produtores capazes de ofertá-los e os demandantes interessados em adquiri-los.

Visto assim, o contrato relacional que rege a governança bilateral permite que as empresas envolvidas não estejam preocupadas em elaborar contratos detalhados, com estipulação exaustiva de todos os termos contratuais, em que mesmo estabelecendo mecanismos para a resolução de conflitos, caso ocorram, os tribunais e as terceiras partes não são considerados (FIANE, 2002; WILLIAMSON, 2012).

A alternativa à governança bilateral, quando a especificidade da transação gera custos de transação significativos é a estrutura hierarquizada da empresa (FIANE, 2002). A seguir, discute-se a outra forma de governança específica da transação, além da bilateral, que é a governança unificada, denominada de hierarquia.

2.1.4.5 Governança Unificada (Hierarquia)

Sobre a hierarquia, como estrutura de governança da transação, Williamson (1979) afirma se adequar à natureza não padronizada (tipo misto e altamente idiossincrático) e recorrente das transações, uma vez que sua primeira característica torna perigosa a dependência da governança de mercado e a sua natureza recorrente permite o custo dessa governança ser recuperado.

A governança unificada, esclarece Williamson (1979), dá-se quando a operação é afastada do mercado e organizada dentro da empresa sujeita a uma relação de autoridade, ou seja, hierarquia (integração vertical), abrigando transações que se tornam progressivamente mais idiossincráticas, uma vez que os recursos humanos e físicos especializados se tornam mais específicos para um único uso, e portanto menos transferíveis para outros usos.

Fiani (2002, p. 278) lembra que “[...] a probabilidade da opção por uma estrutura unificada e hierarquizada cresce com o caráter idiossincrático do investimento”. Ao rever estudos sobre a Teoria dos Custos de Transação que discutem a internalização da produção, Barney e Hesterly (2012) lembram que, além dos investimentos específicos aumentarem essa proposição, esta é reforçada quando tal investimento é operacionalizado na forma de intensidade de capital, na forma de especificidade dos ativos humanos ou competências específicas das firmas, na forma de especificidade de localização e também sob a forma de barganha de pequenos números.

Ainda, no estudo de Meneguetti, Souza e Souza Filho (2015), foi observado a forma hierárquica, além da governança de mercado e a híbrida, no primeiro elo da cadeia produtiva da castanha-da-Amazônia, uma vez que alguns produtores, além de coletar os ouriços na floresta ainda beneficiam as castanhas, retirando suas cascas. Porém, reconhecem que as formas hierárquicas e híbridas dificilmente ocorrem na cadeia estudada, por ser a via de mercado predominante.

Cunha, Saes e Mainville (2013) estudaram a complexidade da estrutura de governança entre supermercados e fornecedores de produtos (frutas, legumes e verduras – FLV) orgânicos e convencionais em dois diferentes ambientes institucionais (Brasil e Estados Unidos). Uma das suas constatações foi a de que, apesar de indícios teóricos apontarem para uma produção orgânica mais coordenada verticalmente, devido à sua maior especificidade de ativos e ao seu maior custo de mensuração em suas transações, tal modo de governança não foi observado em nenhum dos dois mercados.

Cunha, Saes e Mainville (2013) constataram que nos dois países estudados, a maioria das transações entre os produtores rurais (orgânicos e convencionais) e os supermercados caracterizou-se da seguinte forma: relações contratuais informais entre os agricultores e os distribuidores; e relações contratuais formais entre os distribuidores e os supermercados.

Para Williamson (2012, p. 70), “sempre que uma entidade proprietária de uma única empresa alcance ambos os lados da transação, um pressuposto de maximização de lucro conjunta é garantido”. O senso comum é que ser maior é melhor, mais vantajoso, uma vez que permite possuir o domínio das etapas distintas de produção (ZYLBERSZTAJN, 1995). Sua vantagem é que “a adaptação pode ser feita em uma forma sequencial sem a necessidade de consultar, completar ou revisar acordos entre firmas” (WILLIAMSON, 2012, p. 69).

No entanto, Zylbersztajn (2000) considera o pensamento comum errôneo porque os eventuais ganhos de escala ou os ganhos monopolísticos esperados de uma posição dominante de mercado, podem ser eliminados caso se considere os custos relativos à escolha do modo de governança. Isto porque a escolha da hierarquia é em função das suas propriedades adaptativas superiores à governança de mercado, porém inferiores a esta (mercado) que oferece o menor custo dentre as estruturas de governança.

Nesta perspectiva, uma vez identificada quais são as estruturas de governança da transação, como concebida pela Teoria dos Custos de Transação, torna-se necessário observar quais fatores fazem essas estruturas diferirem em custos e competência, conforme comentando na seção seguinte.

2.1.5 Características das Estruturas de Governança das Transações

Enquanto a caracterização de transações, na visão de Williamson (1991), recebeu precoce e explícita atenção, a dimensionalização de estruturas de governança tem sido relativamente menosprezada. Esta seção dedica atenção sobre os atributos que fazem as estruturas de governança diferirem entre si, que, segundo Williamson (1991, 2002) estão relacionados ao regime de direito contratual, à capacidade de adaptação e à utilização de instrumentos de incentivo e de controle.

2.1.5.1 Formas Contratuais das Estruturas de Governança das Transações

Para Williamson (1991), cada forma genérica de governança - mercado, híbrido, e hierarquia - deve ser apoiada por uma forma diferente do direito contratual. Baseando-se na

classificação dos contratos de Macneil (1974; 1978), têm-se as formas de contratos: clássicos, neoclássicos e relacionais.

Cabe ressaltar que, na perspectiva econômica do contrato, os fatores que parecem distinguir essas várias construções (formas contratuais) não são dimensões legais e sim em função dos pressupostos comportamentais sobre os atores econômicos e sobre as condições em torno das trocas econômicas, tais como racionalidade dos atores, frequência de suas trocas e natureza dos bens trocados (RING, 2014).

Nesta perspectiva, apoiado no entendimento de Macneil, Williamson (1991) explica que o direito contratual clássico se aplica à operação ideal em Direito e Economia, no qual a identidade das partes é irrelevante, uma vez que compradores e vendedores não têm qualquer relação de dependência uns com os outros, cuja renovação contratual se dá apenas porque fornecedores atuais estão continuamente satisfazendo licitações no mercado à vista.

Na contratação clássica prevalece uma interpretação legalista, com substituição de termos menos formais por mais formais e duras negociações, pelas quais as regras do direito contratual são rigorosamente aplicadas. É o chamado contrato discreto, “frequentemente definido como o veículo por meio do qual a governança de mercado ocorre” (RING, 2014). Assim, a contratação clássica é congruente e apoia a forma de organização de mercado autônomo. (WILLIAMSON, 1991).

O direito contratual neoclássico se aplica aos contratos em que as partes de uma transação mantêm autonomia, mas são bilateralmente dependentes, em que identidade claramente importa e seu término prematuro ou má adaptação persistente colocaria encargos sobre uma ou ambas as partes. Modos híbridos de contratação são apoiados pelo direito contratual neoclássico, que é mediado por mecanismos de contratação flexíveis para efetuar realinhamento e restaurar a eficiência em caso de distúrbios imprevistos. (WILLIAMSON, 1991).

Tais distúrbios são de três tipos: a) inconsequentes, aqueles em que o desvio da eficiência é muito pequeno para recuperar os custos do ajustamento; b) consequentes, aqueles em que o direito contratual neoclássico se aplica, quase nunca indica com precisão as relações de trabalho reais, mas dá uma indicação próxima da variação das relações; e c) altamente consequentes, aqueles que experimentam tensão real, porque o *status* de propriedade autônomo das partes continuamente representa um incentivo para defeitos. (WILLIAMSON, 1991).

Por fim, a contratação relacional tem seu ponto de referência a relação inteira como ela se desenvolveu ao longo do tempo, e não o acordo original, como nas classificações anteriores

(contratos clássico e neoclássico), alcançando, assim, uma vasta gama de normas, além daquelas centradas no intercâmbio e seus processos imediatos (WILLIAMSON, 1979).

A contratação relacional se caracteriza pela ausência de preocupação de elaboração de contratos detalhados, com exaustiva estipulação de todos os procedimentos a serem adotados, bastando apenas estabelecer: metas e objetivos a serem alcançados; condições gerais de execução contratual, com especificação de critérios para imprevistos, os quais definem quem tem a autoridade para agir e limites para essas ações; e mecanismos para resolução de conflitos, caso ocorram (FIANI, 2002).

A contratação relacional e a transacional, embora envolvam trocas econômicas, diferenciam-se principalmente porque somente as relacionais incluem relações pessoais completas, comunicação relativamente profunda e extensa por uma variedade de modos, e elementos significativos de satisfação pessoal econômica (MACNEIL, 1974). Para explicar esses fatores-chave, Macneil (1974) exemplifica as relações contratuais do casamento e do emprego como mais próxima das relações contratuais, mas considera que também podem ser encontradas na maioria das relações econômicas, porque nenhuma cooperação humana, na vida real, será inteiramente transacional e sem algumas relações pessoais, alguma comunicação difusa e algumas satisfações pessoais.

Macneil é o mais conhecido desenvolvedor da teoria relacional de contrato (RING, 2014) e sua perspectiva é considerar o contrato como um comportamento social enraizado na cooperação, cuja função é planejar a troca para o futuro, mesmo as partes mantendo seus objetivos separados (WHEELER, 2017). A noção de cooperação no contrato relacional também implica na união das partes para buscar soluções relacionais para problemas que surjam em contratos de longo prazo, para que cada um possa alcançar seu próprio objetivo (WHEELER, 2017).

Os contratos relacionais possuem pelo menos três características distintas: as relações de troca se estendem ao longo do tempo; as partes são incapazes de apresentar os termos de suas barganhas no momento de negociar um contrato, por causa da duração estendida; e a interdependência das partes para as trocas se estende a qualquer momento além da única e discreta transação para atingir uma gama de inter-relações sociais (SPEIDEL, 2000 *apud* RING, 2014).

Como o próprio Macneil considerou a presença de fatores-chaves do contrato relacional na maioria das relações econômicas, Ring (2014) coloca que os elementos essenciais de possivelmente todos os relacionamentos interorganizacionais são encontrados nessas três características, não significando que estas são governadas por contratos relacionais ou criados

por eles. Podemos deduzir disso que o contrato discreto é algo impossível de alcançar e que todos os contratos são, em algum grau, relacionais (WHEELER, 2017).

Grafton e Mundy (2016) explicam que os contratos relacionais, também chamados de governança bilaterais são acordos informais de autoexecução entre empresas, sustentados pelo valor esperado da relação futura, cuja adesão a essa modalidade contratual é encorajada pela crença autointeressada de que as empresas têm muito a ganhar com a participação contínua e enfrentam perdas significativas se excluídas.

Na governança relacional, valores compartilhados, normas de grupo e sanções estabelecem comportamentos aceitáveis e as consequências da não conformidade, enquanto a troca de informações fornece oportunidades para monitorar os comportamentos dos parceiros (GRAFTON; MUNDY, 2016). Diferente da governança contratual, a governança relacional confia na estrutura informal e na auto-execução de cada parte (CAO; LUMINEAU, 2015).

Diante deste exposto, observa-se a existência de contratos formais e relacionais como uma das diferenciações existentes entre as estruturas de governança da transação, em que a forma de governança do mercado abriga a contratação clássica; enquanto que os modos híbridos comportam a contratação neoclássica, ambas com contratos formais ou não, e a hierarquia suporta a contratação relacional. Assim, torna-se necessário discorrer sobre contratos, na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação e dos relacionamentos entre organizações.

Inicialmente, observa-se que os contratos têm perspectivas distintas, dependendo da ótica na qual forem observados, dentre a sociológica, psicológica, econômica, legais, etc. Em praticamente todos os casos em que os representantes de duas ou mais organizações fecham um acordo visando a objetivos comuns e individuais, os estudiosos dos relacionamentos interorganizacionais parecem assumir que esses acordos são contratos (RING, 2014).

Na perspectiva econômica do contrato, geralmente os economistas assumem que os contratos serão escritos (embora os contratos legalmente executáveis possam ser orais) e o seu uso está no fato empírico de que as trocas econômicas acontecem entre agentes limitadamente racionais e com inclinações oportunistas (RING, 2014). Neste sentido, os contratos formais consistem de uma combinação de determinação de preços e comportamento (HENNART, 2014).

Assim, a principal função dos contratos é salvaguardar contra o comportamento oportunista de uma das partes dentro da relação negocial, isto é, minimizar os riscos de troca que o relacionamento entre empresas pode trazer e que impactam nos custos de transação. Tais riscos são considerados as principais fontes de falhas responsáveis pela elevada taxa de insucesso de relacionamento entre empresas, cuja mitigação passa pela seleção mais cuidadosa

de parceiros, e pelo desenvolvimento de contratos mais complexos para gerir a cooperação (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

A esse respeito, Das e Teng (2001) se reportam aos riscos na gestão de alianças e os tipificam em risco relacional, resultante da não cooperação de boa-fé do parceiro devido aos comportamentos oportunista e cooperativo ineficaz; e risco de desempenho, resultante do não atingimento dos objetivos da aliança, apesar da cooperação satisfatória entre as empresas parceiras.

Riscos relacionais surgem quando os interesses das empresas não estão alinhados, enquanto os riscos de desempenho estão associados a tarefas inerentemente complexas que exigem uma resposta coordenada (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017). Se esses riscos não são nem triviais nem extremos, então a Teoria dos Custos de Transação prevê que as empresas usarão controles administrativos para mitigar o risco e sustentar o comércio mutuamente benéfico (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017). Tais riscos repercutem em problemas de contratação que precisam ser mitigados.

Adicionalmente, Speklé (2001) lembra que dada a racionalidade limitada e o oportunismo, a natureza e magnitude dos problemas de contratação estão associados com as características da transação em questão, que, para Teoria dos Custos de Transação, estão relacionadas ao grau de especificidade de ativos, sua incerteza e sua frequência. Todos esses fatores contribuem para formação do risco de troca, seja ele relacional ou de desempenho.

Os riscos relacionais e de desempenho são minimizados por contratos formais, uma vez que tais contratos estipulam as responsabilidades e as obrigações de cada parte, as adaptações de contingência e as penalidades legais, exercendo o papel de controle, coordenação e adaptação, porém são inerentemente incompletos. (GRAFTON; MUNDY, 2016). Como incompletos, os contratos formais têm limitações, pois reduzem a capacidade legal de execução, aumentam o risco de ambiguidade e, conseqüentemente, aumentam o campo do comportamento oportunista e são menos propensos a conter adequadas cláusulas de contingência que suportam a flexibilidade das relações entre empresas. (GRAFTON; MUNDY, 2016).

Luo e Tan (2003), baseados nos autores que citam, lembram que um contrato incompleto traz ambiguidade quando cria um terreno fértil para fugir da responsabilidade e transferir a culpa, aumentar a probabilidade de conflito e dificultar a capacidade de coordenar atividades, utilizar recursos e implementar estratégias. Para lidar com essas limitações, precisa-se de contratos mais completos. Acredita-se que um contrato mais completo atenua o oportunismo, proíbe os riscos morais de uma relação cooperativa e protege o conhecimento proprietário de

cada parte da dispersão não compensada, nutrindo o desempenho das transações (LUO; TAN, 2003).

Em seu estudo, Luo e Tan (2003) definem a completude do contrato como a extensão em que todas as questões relevantes são incluídas e especificadas e contingências contabilizadas em um contrato, incluindo seu corpo principal, apêndices e acordos de renovação. Assim, diante da incompletude dos contratos e de maior risco da transação, as empresas investem em contratos mais completos, portanto, mais complexos.

Nesta perspectiva, o risco de transação se relaciona com a complexidade contratual que, consistente com a Teoria dos Custos de Transação, opções de controle devem ser alinhadas de modo que os custos de transação sejam minimizados, ou seja, os contratos funcionam como mecanismos de controle gerencial da relação entre organizações. (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

Corroborando com esse entendimento, Das e Teng (2001) reconhecem especificações contratuais, além dos acordos gerenciais, das estruturas de governança e outros mecanismos mais informais, como formas de controle que pode ser alcançado em uma aliança. As especificações contratuais fazem parte da complexidade dos contratos, uma vez que contratos complexos são mais extensos por incluir um maior número de termos e cláusulas e mais acordos detalhados para mitigar e monitorar potenciais riscos de troca. (DING; DEKKER; GROOT, 2013).

Cabe ressaltar que Luo e Tan (2003) consideram como completude dos contratos, o que corresponde ao que Ding, Dekker e Groot (2013) percebem como complexidade contratual. Entretanto, independente da nomenclatura usada, o consenso está no fato dos benefícios trazidos à superação das limitações dos contratos nas relações entre empresas. Adicionalmente, Ding, Dekker de Groot (2013) adotam o entendimento de Luo e Tan (2003) no reconhecimento da multidimensionalidade dos contratos identificando três características importantes de completude (ou complexidade) contratual, que são: inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência.

A inclusividade de questão envolve a extensão em que todos os termos, cláusulas ou questões importantes estão incluídos em um contrato, enquanto a especificidade da cláusula diz respeito ao grau de especificação e codificação dessas cláusulas ou termos (LUO; TAN, 2003). Assim, entende-se que a inclusividade está relacionada à abrangência das questões incluídas no contrato, e a especificidade diz respeito ao nível de detalhamento dos termos contratuais.

Quanto à cobertura de contingência, como terceira característica, Luo e Tan (2003) ensinam que se refere à medida que o contrato delineia princípios, diretrizes, procedimentos ou

alternativas de resolução para lidar com contingências imprevistas que afetam a formação, operações e administração da relação entre empresas. Tal característica está ligada à flexibilidade contratual necessária para tratar o problema econômico central das organizações, que é a adaptação a mudanças das circunstâncias.

A dificuldade dos contratos em especificar todas as possíveis contingências e suas soluções aumenta na proporção da duração do contrato e de maior incerteza do ambiente (HENNART, 2014). Dentre as contingências, aquelas relacionadas à mudança de preços em contratos de longo prazo, por exemplo, não acrescentam riscos, caso se trate de uma incerteza classificável. As flutuações de preço nos contratos de ativos que estejam cotados em câmbios oficiais podem não elevar a incerteza porque os contratos podem fazer referências ao câmbio (HENNART, 2014). Desta forma, o contrato terá flexibilidade para adaptar-se às mudanças nos preços.

Ainda segundo Luo e Tan (2003) estas três dimensões são características endógenas que dependem de dinâmicas ambientais exógenas, tais como volatilidade, complexidade e hostilidade, argumentando que as configurações entre atributos de completude do contrato e características ambientais têm fortes implicações para o desempenho transacional.

Além dos contratos formais, Grafton e Mundy (2016) defendem que a contratação relacional ajuda a mitigar o risco relacional, afirmando que a literatura concorda que esse é um meio importante para suprimir o comportamento oportunista em contextos interfirmas, promovendo a cooperação na ausência de um contrato executável, uma vez que as empresas se autorregulam porque o comportamento oportunista é, em si mesmo, altamente arriscado e pode afetar a continuação da relação de troca, porque trazem sanções que podem resultar em menos trocas entre as partes, no término do relacionamento e/ou na exclusão de futuras oportunidades de negócios.

No entanto, existe ainda a possibilidade dos contratos formais e relacionais se complementarem, reforçando-se mutuamente, uma vez que os primeiros sinalizam uma intenção de cooperação que facilita o desenvolvimento de contratos relacionais, e os segundos podem promover a continuidade de contratos formais diante de mudanças ou conflitos (GRAFTON; MUNDY, 2016), mesmo que essa interação seja específica do contexto. (CAO; LUMINEAU, 2015).

Do exposto, observa-se que, na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, o papel dos contratos, como mecanismos de controle, relaciona-se com a complexidade ou completude contratual que é significativamente explorada na literatura. No entanto, essa literatura parece ser silenciosa quanto ao relacionamento dos contratos com as configurações de Controle

Gerencial intrafirmas, especialmente como determinante do nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial. Esta é uma interação cuja compreensão é pretendida no presente estudo.

O segundo atributo que caracterizam as estruturas de governança da transação é a capacidade de adaptação, conforme comentado a seguir.

2.1.5.2 Capacidade de Adaptação nas Estruturas de Governança das Transações

No que se refere à capacidade de adaptação como elemento diferenciador das estruturas de governança, Williamson (1991), baseando-se em Hayek (1967) e Barnard (1939), considera a adaptação à evolução das circunstâncias como o problema econômico central da organização. Como estes dois últimos autores tinham visões distintas, Williamson (1991) tipificou os problemas de adaptação em dois: problemas de adaptação A (autonomia); e problemas de adaptação C (cooperação).

Os problemas de adaptação A (autonomia) referem-se àqueles pensados por Hayek, em que os preços servem como estatísticas suficientes, isto é, as alterações à procura ou ao fornecimento de uma mercadoria se refletem em mudanças de preços, em resposta pela qual os participantes individuais são capazes de tomar as ações certas.

Já os problemas de adaptação C (cooperação), pensados por Barnard, referem-se a alterações que exigem esforços conscientes, deliberados e propositais entre as partes para elaborar mecanismos de coordenação internos adaptativos. Tais partes leem e respondem aos sinais de forma diferente, mesmo que o seu objetivo seja conseguir uma oportuna e compatível resposta combinada, em que os principais custos são os de má adaptação das transações ao ambiente durante o intervalo de negociação. (WILLIAMSON, 1991). Diante desse entendimento, Williamson (1991) prescreve que a estrutura de governança do mercado exhibe adaptações do tipo A, o modo híbrido apresenta adaptações semiforte dos dois tipos e a hierarquia expõe adaptações do tipo C.

Ressalta-se que apoiar coordenação e adaptação entre os parceiros de troca também é função dos contratos, além de salvaguardar contra o comportamento oportunista da contraparte e exercer um papel na criação de compromisso para transação interfirmas (DING; DEKKER; GROOT, 2013). Esse apoio se manifesta no conteúdo contratual que pode conter termos e cláusulas específicos e detalhados para orientação em caso de adaptabilidades contingenciais, atribuições de direitos e responsabilidades, bem como de resolução de conflitos, dentre outros.

Como terceiro atributo que caracterizam as estruturas de governança da transação estão as distinções entre instrumentos de incentivo e controle, conforme comentado a seguir.

2.1.5.3 Instrumentos de Incentivo e Controle nas Estruturas de Governança das Transações

A utilização dos instrumentos de incentivo e de controle que diferenciam as estruturas de governança das transações se refere à intensidade desse incentivo e à confiança em controles administrativos. Para Williamson (1991), os mercados são uma "maravilha" em aspectos de adaptação (A), porque a apropriação de fluxos individuais de receitas líquidas faz com que cada parte tenha um forte incentivo para reduzir custos e se adaptar de forma eficiente, constituindo-se em incentivos de alta intensidade.

Entretanto, a organização interna das transações “[...] em estruturas hierárquicas requer a criação de incentivos alternativos aos oferecidos pelo mercado – na função de sancionar, penalizar ou premiar a conduta dos agentes [...]”. (PONDÉ, 2002, p. 296). O uso de organização formal para orquestrar adaptação coordenada a alterações inesperadas (adaptação C) tem um custo, uma vez que as divisões dentro da empresa tanto podem fazer afirmações plausíveis que são casualmente responsáveis pelos ganhos quanto àquelas que relatam perdas poderem fazer alegações plausíveis que os outros são culpados, resultando em degradação de intensidade de incentivo e custos burocráticos adicionais.

Além do instrumento da intensidade de incentivos, outro que Williamson (1991) se refere como igualmente importante na diferenciação das estruturas de governança da transação é a confiança em controles administrativos e considera que a hierarquia é sustentada pela eficácia diferencial de controles administrativos no seio das empresas e a intensidade de incentivo é, por vezes, deliberadamente suprimida, uma vez que a intensidade de incentivo fica no caminho de adaptabilidade bilateral, então, mais fraca intensidade de incentivo apoiada por controles administrativos adicionados (monitoramento e políticas de recompensas e sanções) pode ser ótima.

2.1.5.4 Alinhamento entre as Estruturas de Governança e suas Características Diferenciadoras

Reunindo os três aspectos diferenciadores das estruturas de governança, conforme comentado acima, Williamson (1991) elaborou um quadro (Quadro 1) que resume tais discussões, possibilitando o entendimento de que mercado e hierarquia são modos polares, enquanto que o híbrido está localizado entre os dois em todos os cinco aspectos atribuídos.

Quadro 1 – Atributos Distintivos das Estruturas de Governança de Mercado, Híbrido e Hierarquia

Atributos	Estrutura de Governança		
	Mercado	Híbrido	Hierarquia
Instrumentos			
Intensidade de Incentivo	Forte	Semiforte	Fraco
Controles Administrativos	Fraco	Semiforte	Forte
Atributos de Desempenho			
Adaptação (A)	Forte	Semiforte	Fraco
Adaptação (C)	Fraco	Semiforte	Forte
Lei Contratual	Forte	Semiforte	Fraco

Fonte: Adaptado de Williamson (1991)

Cabe ressaltar que Williamson (1991) insere considerações sobre sistemas contábeis nos seguintes termos: nas adaptações do tipo A, em que as partes autônomas não têm nem reivindicações legítimas contra os ganhos, nem podem ser responsabilizados pelas perdas, os sistemas de Contabilidade não podem ser manipulados para compartilhar ganhos ou subsidiar perdas. Entretanto, nas adaptações do tipo C, há muitas maneiras pelas quais a sede pode usar o sistema de Contabilidade para efeitos de redistribuições estratégicas, como, por exemplo, mudando os preços de transferência, conforme as preferências das partes.

Nessa perspectiva, a adoção de preços de transferências, assim como outras práticas de controle de custos, orçamentárias e de avaliação de desempenho, podem ser impactadas por características contratuais que orientam relações entre organizações, interferindo no nível de sofisticação delas. No intuito de melhor compreensão dessas interações, realiza-se o presente estudo, sendo necessária neste ponto a inserção de considerações sobre Contabilidade e Controle Gerenciais.

2.2 CONTROLE E CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção apresenta o arcabouço teórico, o qual influenciou a concepção do presente estudo, no que diz respeito ao Controle Gerencial, em quatro subseções que abordam definições e tipologias do Controle Gerencial, as práticas de Contabilidade Gerencial e o Controle Gerencial na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação.

2.2.1 Definições

Inicialmente, torna-se necessário discorrer sobre o significado do Controle Gerencial. Para Merchant e Van der Stede (2007), o termo controle é aplicado à função gerencial, embora careça de uma definição universalmente aceita, em que sua função primária é direcionar a empresa para atender suas necessidades, assumindo a característica proativa, uma vez que é designado para controlar antecipadamente os problemas, prevenindo a organização e revertendo os efeitos prejudiciais no desempenho.

Para Otley (2001) a palavra “Controle” apresenta multiplicidade de significados e conotações que incluem a ideia de dominância e a de regulação e controle. No contexto organizacional, Otley e Berry (1980) entendem o termo Controle como procedimentos que atuam para manter viabilidade por meio da realização dos objetivos, daqueles preocupados com a coordenação e integração das partes diferenciadas, e daqueles que promovem adaptação à mudança interna e externa.

Bedford, Malmi e Sandelin (2016) consideram que a definição de Otley e Berry (1980) indica que o Controle Gerencial está preocupado em resolver três problemas principais: alinhamento de metas, adaptabilidade e integração. Tais problemas nos remetem às questões de adaptação discutidas por Williamson (1991), para quem a adaptação (tipos A e C) é o problema econômico central da organização, uma vez que para Otley e Berry (1980) controle é o processo de assegurar que a organização está adaptada ao seu ambiente e está buscando cursos de ação, as quais permitam atingir os seus fins.

Além das questões de adaptação, o Controle Gerencial no seu foco interno se preocupa em como influenciar o comportamento dos empregados nos caminhos pretendidos. Tal entendimento é corroborado por Anthony e Govindarajan (2008, p.6), ao afirmarem que “o Controle Gerencial é o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias da organização”. Ensinam ainda que tal processo de influência envolve interações entre indivíduos não sendo, portanto, mecânico.

Essa influência, na percepção de Otley (2003), constitui-se no centro do problema de Controle Gerencial, isto é, como as organizações podem garantir que os gestores (e trabalhadores) atuem no interesse da organização, adicionadas à dificuldade de projetar sistemas de controle que não sejam estáticos, mas dinâmicos e autocontrolados. São dinâmicos, porque para cada ação de controle há um conjunto de reações individuais, que procura otimizar cada posição do indivíduo no novo contexto que foi criado, e são entendidos como autocontrolados, uma vez que o controle é exercido por agentes do próprio sistema.

O “autocontrole” ou “autorregulação” é uma característica inerente às empresas, conforme consideram Otley e Berry (1980), ao afirmarem que as organizações humanas exibem características de autorregulação. Esses autores identificam quatro condições necessárias ao sistema de controle organizacional: a) um objetivo a ser controlado, cujo alinhamento com os propósitos dos indivíduos envolvidos é problemático; a dependência da disponibilidade em conhecer os resultados, isto é, um meio de medição de resultados em todas as dimensões definidas pelo objetivo; c) um modelo preditivo dos prováveis resultados de vários cursos alternativos de ação, quando da sinalização de discrepância entre os resultados reais e os desejados; e d) a disponibilidade (acesso e recursos adequados) para implementar as ações devidas.

Por outro lado, Simons (1990) critica o fato dos sistemas de Controle Gerencial serem conceituados em termos de implementação da estratégia de uma empresa, uma vez que podem ser usados para múltiplos propósitos: monitoramento, aprendizagem, sinalização, restrição, vigilância, motivação e outros e, portanto, importante também para formulação da estratégia. O mesmo autor explica que a separação entre a formulação da estratégia e a implementação da estratégia, embora os teóricos da estratégia reconheçam que estão inter-relacionados, contribui para uma falta de compreensão da natureza do Controle Gerencial.

Nessa perspectiva, Simons (1987) define sistemas de Controle Gerencial como sendo procedimentos e sistemas formais que utilizam informações para manter ou alterar os padrões na atividade organizacional. Nesses procedimentos, incluem-se planejamento, orçamentos, monitoramento ambiental, análise do concorrente, elaboração de relatório e avaliação de desempenho, alocação de recursos e remuneração de empregados. Assim, Simons (1990) reconhece o poder dos sistemas de Controle Gerencial em permitir aprendizagem organizacional e de forma interativa influenciar a estratégia.

Do exposto, entende-se que ainda não há uma única definição de Controle Gerencial. No entanto, essa diversidade de maneiras pelas quais o Controle Gerencial tem sido definido parece convergir para um ponto consensual. Segundo Alvesson e Kärreman (2004) a maioria das definições de Controle Gerencial parece concordar que o controle inclui o exercício de poder (influência) a fim de assegurar recursos suficientes, mobilizar e orquestrar ações individuais e coletivas para fins (mais ou menos) determinados.

A esse respeito, Speklé (2001) cita Merchant e Simons (1986) que observam definições de Controle e constataam que estas geralmente incluem dois conceitos-chave: um foco no comportamento dos participantes da organização; e uma preocupação com o efeito desse

comportamento nos resultados organizacionais. Assim, o controle do comportamento parece ser o ponto consensual das definições de Controle Gerencial.

Adicionalmente, o termo Controle Gerencial é muitas vezes tratado como Contabilidade Gerencial. Otley (2003), ao se referir à definição de Anthony (1965), para quem Controle Gerencial é o processo pelo qual administradores se asseguram que os recursos são obtidos e utilizados, de forma eficaz e eficiente, na realização dos objetivos da organização, entende que foi enfatizado a Contabilidade Gerencial no geral e o Controle Orçamentário, em particular. Para Otley (2003), essa dominância percebida foi motivada pela procura de Anthony por sistemas de controle gerais que fossem universais a muitos tipos de organizações comerciais.

Nessa perspectiva, ao se referir ao problema central do Controle Gerencial de influenciar os atores organizacionais a atuarem no interesse da organização, Otley (2003) ressalta dois aspectos dessa problemática. Um deles se refere ao sistema de informações e aos sistemas de Contabilidade, em como podem ser concebidos para indicar medidas adequadas e relatar como estão sendo atingidas. O segundo diz respeito à natureza do comportamento dos gerentes, no sentido de serem motivados a fazer o que é melhor à organização, delineando, portanto, a importância dos sistemas contábeis no Controle Gerencial.

Tillema e Van der Steen (2015), apoiados em Chenhall (2003), Kaplan (1984) e Otley (1994) consideram a Contabilidade como a espinha dorsal dos sistemas tradicionais de controle, uma vez que desempenham um papel central no planejamento e orçamentação, enfatizando controles financeiros. Entretanto, Abernethy e Stoelwinder (1995) criticam o entendimento de que o sistema de controle contábil seja predominante nas organizações.

Ao estudarem como os controles contábeis operam como parte de um *mix* de Controle Organizacional, Abernethy e Stoelwinder (1995) criticam a pesquisa baseada na suposição de que o sistema de controle contábil desempenha um papel dominante nas organizações com atenção voltada à compreensão de diferentes graus de dependência para monitorar e mensurar o desempenho. Para Abernethy e Stoelwinder (1995) Controles Contábeis e não Contábeis podem atuar como complementares e/ou substitutos um do outro, porque funcionam como um “pacote” quando são consistentes internamente, isto é, projetados para atingir o mesmo fim.

Nesse diapasão, Chenhall (2003) observa que os termos Contabilidade Gerencial, Sistemas de Contabilidade Gerencial, Sistemas de Controle Gerencial e Controles Organizacionais são por vezes utilizados de forma intercambiável. No entanto, Chenhall (2003) corrobora com Abernethy e Stoelwinder (1995) ao esclarecer que sistemas de Controle

Gerencial é um termo mais amplo que engloba o sistema de Contabilidade Gerencial e também inclui outros controles.

Chenhall (2003) entende que a definição de Controle Gerencial tem evoluído ao longo dos anos de um foco no fornecimento de informações mais formais, financeiramente quantificáveis para auxiliar a tomada de decisão gerencial, para um escopo mais amplo, o qual se inclui informações externas relacionadas aos mercados, clientes, concorrentes, informações não financeiras e controles informais.

Visto assim, entende-se a Contabilidade Gerencial como espécie do gênero Controle Gerencial e, devido à amplitude deste último, o presente estudo se restringirá às práticas de Controle a serem pesquisadas, aquelas relativas às Práticas Contábeis Gerenciais, comentadas no item 2.2.3.2 e seus respectivos subitens. Adicionalmente, assim como se observa variedade de definições do Controle Gerencial, várias são as suas tipologias, cujas classificações são discutidas a seguir.

2.2.2 Tipologias

Esta seção se dedica a discutir as tipologias de Controle Gerencial identificadas por Merchant e Van der Stede (2007), Ahrens e Chapman (2004), Anthony e Govindarajan (2008), Alvesson e Kärreman (2004), Abernethy e Stoelwinder (1995), e Simons (1990, 1991, 1995) que, sob variadas perspectivas por eles adotadas, ajudam a esclarecer a importância, função, abrangência e limitações dos sistemas de Controle Gerencial. Cabe ressaltar que não há a pretensão de esgotar o assunto, fazendo uma revisão extensa da literatura existente sobre o tema, mas apresentar as diferentes tipologias consideradas pelos seus principais estudiosos.

Merchant e Van der Stede (2007) se reportam a quatro categorias de controles que integram todo Sistema de Controle Gerencial: controle de ações, pessoais, culturais e de resultados. Como o próprio nome sugere, o controle de ações foca as ações dos empregados e envolve providências que conduzem a assegurar que esses empregados ajam visando ao melhor para a organização, tais como restrições de acessos a áreas específicas, segregação de funções incompatíveis, códigos de conduta, dentre outros.

Os controles pessoais, para Merchant e Van der Stede (2007), servem a três propósitos básicos: esclarecer expectativas, assegurando que cada empregado entenda o que a organização quer; assegurar que cada empregado tem habilidade, compatibilidade e recursos necessários para fazer um bom trabalho; e aumentar a probabilidade de automonitoramento do empregado.

Já os controles culturais existem para criar normas de comportamento organizacional e encorajar os empregados a monitorarem e influenciarem o comportamento dos outros, cujos principais métodos para moldar a cultura são o código de conduta e o sistema de recompensa grupal. (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Esses três tipos de controle complementam o principal elemento dos Sistemas de Controle Gerencial, que na visão de Merchant e Van der Stede (2007) é o controle de resultados. Este, por sua vez, envolve recompensa aos funcionários por gerar bons resultados, que vai além da compensação financeira, podendo incluir segurança do emprego, promoções, autonomia e reconhecimento.

Ao contrário do controle de ações, no controle de resultados a organização não dita aos empregados que ações executarem, mas os habilita a agirem da forma que acreditam produzir os resultados desejados, sendo, portanto, condição para sua eficácia: que as organizações possam determinar quais os resultados desejados; que os funcionários cujos comportamentos estão sendo controlados tenham influência significativa sobre os resultados pelos quais são responsabilizados (princípio da controlabilidade); e que os resultados possam ser mensurados de forma eficaz (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Estudando como os sistemas de Controle Gerencial podem ser usados pelas organizações ao perseguirem simultaneamente eficiência e flexibilidade, Ahrens e Chapman (2004) distinguem entre os usos facilitadores e coercitivos desses sistemas. Explicam que o uso coercitivo de sistemas de Controle Gerencial objetiva produzir um sistema infalível que enfatiza a centralização e pré-planejamento, com especificação de uma vasta gama de eventualidades com as quais os sistemas podem lidar automaticamente, dando aos trabalhadores apenas opções limitadas para ação, sendo, portanto, análogos aos modelos tradicionais de controle organizacional cibernético.

Por outro lado, o uso facilitador dos sistemas de Controle Gerencial pode ser projetado para permitir que os funcionários lidem mais eficazmente com contingências inevitáveis, por meio das suas quatro características (reparação, transparência interna, transparência global e flexibilidade). Tal concepção melhora o entendimento dos membros organizacionais sobre suas tarefas operacionais específicas no contexto dos objetivos organizacionais mais amplos, capacitando os usuários a lidarem com contingências de forma que se encaixem tanto nas agendas locais quanto nas centrais. Permite-se, assim, que os trabalhadores e os gestores operacionais persigam simultaneamente os objetivos de eficiência e flexibilidade (AHRENS; CHAPMAN, 2004).

Alvesson e Kärreman (2004) também se apoiam em uma tipologia de controle, usando aquela referente ao controle socioideológico e o do tipo tecnocrático. Para esses autores, o controle socioideológico é usado para tentativas de controle da mentalidade dos empregados, nas quais relações sociais, formação de identidade e ideologia são ingredientes básicos; Já o controle tecnocrático se refere à tentativas de controlar diretamente o comportamento dos trabalhadores, com o qual a gestão trabalha primeiramente com planos, arranjos e sistemas que focalizam o comportamento e *outputs* mensuráveis (ALVESSON; KÄRREMAN, 2004).

Contextualizando esses dois tipos de controle na pesquisa em Contabilidade gerencial, Alvesson e Kärreman (2004) observam que o Controle Gerencial tem sido amplamente interpretado em termos tecnocráticos, como exercitados por meio do controle de *outputs* (indicadores de desempenho-chave, controles financeiros como orçamentos etc.), ou por meio de controle de comportamento, enquanto que, nesse mesmo ambiente, as formas de controle socioideológico têm sido rotuladas frequente e enganosamente como controles informais.

Para Abernethy e Stoelwinder (1995), tanto o controle de *output* quanto o de comportamento estão incluídos no controle administrativo ou burocrático (controle formal) e examinam as implicações destes quando implementados em “burocracias profissionais”, isto é, organizações, tais como hospitais e universidades, que dependem das habilidades e dos conhecimentos de seus profissionais para realizar atividades operacionais essenciais. Concluem que o tipo de ambiente de controle que os indivíduos com uma alta orientação profissional encontram mais ofensivo é dominado por controles formais, ratificando a literatura que prevê culturas de controle potencialmente conflitantes associadas a profissionais e organizações burocráticas.

As pressões criadas para implementação de sistemas de Contabilidade Gerencial estão cada vez mais sofisticadas, principalmente para controlar o comportamento daqueles com alta orientação profissional, produzem controles que não funcionam eficazmente, além de serem susceptíveis de ter efeitos adversos individuais e organizacionais (ABERNETHY; STOELWINDER, 1995). Para mitigar este conflito, Abernethy e Stoelwinder (1995) apontam como uma das soluções o encorajamento dos indivíduos, no sentido de manter a sua orientação profissional e permitir-lhes agir de acordo com o seu julgamento profissional, confiando nos controles informais associados à adesão profissional.

Abernethy e Stoelwinder (1995) usam classificações que distinguem os controles em burocráticos e profissionais, assim como em formais e informais. Dentre as tipologias dos sistemas de Controle Gerencial, Simons (1990) adiciona a observação sobre o poder dos sistemas de Controle Gerencial em permitir aprendizagem organizacional e de forma interativa

influenciar a estratégia. Trata-se do controle interativo que, para Simons (1990), pode ser usado para gerenciar estratégia emergente, ao direcionar a atenção organizacional para ameaças e oportunidades emergentes.

Além do uso interativo, Abernethy e Chua (1995) ensinam que Simons, com base nas suas evidências de campo, demonstrou que os controles podem ser utilizados diagnosticamente como um meio de monitoramento e de avaliação de desempenho, e lembram que Simons em trabalho posterior estende a tipologia de controle para incluir sistemas de crença e de fronteira. A tipologia de controle identificada por Simons (1990, 1991, 1995) constitui um importante *framework*, frequentemente utilizado na literatura, denominado de Alavancas de Controle, sobre o qual Tessier e Otley (2012) dedicaram-se a examinar a consistência interna dos seus componentes, em virtude de críticas às definições dos seus conceitos.

Tal *framework* está fundamentado na ideia de forças opostas geradoras de tensões dinâmicas, que são administradas pelo que Simons denomina de sistemas de controle positivo e negativo, os quais asseguram controle efetivo. Para administrar essas forças, Simons identifica quatro alavancas de controle, sendo duas definidas como positivas, que são: os sistemas de crença; e os sistemas de controle interativo. Sendo duas consideradas como negativas, que são os sistemas de fronteira e os sistemas de controle diagnóstico (TESSIER; OTLEY, 2012).

Baseando-se em Simons (1995) Tessier e Otley (2012) definem as quatro alavancas de controle. Os sistemas de crença compreendem os valores fundamentais da empresa comunicados formalmente e reforçados sistematicamente pelos gerentes seniores para fornecer valores básicos - o propósito e a direção para a organização; os sistemas de controle interativo são tidos como sistemas de informações formais utilizados pelos gerentes para se envolver regularmente e pessoalmente nas atividades de decisão dos subordinados e que também estimulam a busca e aprendizagem que pode resultar em novas estratégias emergentes.

Com relação às outras duas alavancas de controle, Tessier e Otley (2012) explicam que os sistemas de fronteira se responsabilizam pela comunicação dos riscos a serem evitados e delineiam o domínio aceitável da atividade para participantes organizacionais, o que inclui o delineamento da busca de ideias inovadoras pelos gestores. No que se refere ao sistema de controle diagnóstico, estes são entendidos como sistemas de informação que comunicam as variáveis de desempenho e são utilizados para monitorar os resultados e corrigir desvios dos padrões de desempenho anteriormente estabelecidos.

Entretanto, para as definições das Alavancas de Controle de Simons (1995), Tessier e Otley (2012) observam ambiguidades na definição dos seus quatro componentes propondo um

framework revisado o que incorpora várias proposições, dentre as quais, citam-se: o entendimento de que os rótulos diagnóstico e interativo representam o uso de controles e, portanto, não são sistemas de controle em si; os controles de crença também não são um sistema de controle em si, por serem controles sociais que, ao lado de controles técnicos, são componentes de todos os quatro sistemas de controle; e a compreensão de que são possíveis sinergias entre sistemas de controle uma vez que podem ser utilizados para mais de um objetivo (desempenho ou conformidade) e em mais de um nível organizacional (operacional ou estratégico).

Apesar do *framework* das Alavancas de Controle proposto por Simons ser alvo de críticas, reconhece-se a sua contribuição no entendimento da multiplicidade de propósitos para os quais os sistemas de Controle Gerencial são utilizados, compreendendo desde monitoramento, sinalização e vigilância até aprendizagem e motivação, dentre outros.

Por outro lado, Anthony e Govindarajan (2008, p.105) entendem que “[...] o tipo de estrutura de uma empresa influencia o projeto dos sistemas de Controle Gerencial da organização [...]” e explicam que entre as estruturas “funcional” e as de “unidades de negócios”, organizações com esta última formatação poderá facilitar o controle, uma vez que cada gerente divisional presumivelmente planeja, coordena e controla os elementos que afetam a rentabilidade.

E quanto à estrutura de governança da transação, assim como a estrutura da empresa, podem influenciar no controle gerencial intrafirma? Em caso afirmativo, em que medida isso acontece? Como ocorre e quais impactos são adicionados ao sistema de controle gerencial em virtude das estruturas de mercado, híbridas e hierárquicas das transações entre organizações? Estas inquietações são alvo da presente pesquisa que se concentra nos estudos de contabilidade gerencial intrafirmas quando das relações entre empresas.

Nessa perspectiva, observa-se que as tipologias aqui descritas focam o controle gerencial dentro da hierarquia, privilegiando apenas uma forma de governança, conforme preceitos da Teoria dos Custos de Transação. As respostas às indagações acima podem ampliar o entendimento dos tipos de controle gerencial, assim como ajudar a identificar outros que contribuam com uma visão mais abrangente das relações entre atores organizacionais e que amplie o leque do controle gerencial para abrigar as outras formas de governança das transações/atividades. A seção 2.2.4 apresentará uma tipologia com este propósito.

2.2.3 Práticas de Controle Gerencial

Este estudo se propõe a investigação das práticas de controle gerencial, especificamente das práticas de contabilidade gerencial, e sua relação com as características contratuais das relações com atores organizacionais, especificamente fornecedores e clientes. Neste propósito, preocupa-se com a conexão entre estas práticas e importantes questões, tais como as formas relacionais da compra de insumo e da venda de produtos e serviços, que ajudam a atingir os objetivos da organização. Trata-se, pois, de uma pesquisa que concentra seus esforços de estudo sobre as organizações reais e suas práticas, lidando, portanto, com fatos sociais.

Nessa perspectiva, Otley (2001) adverte que os fatos estudados na pesquisa em Contabilidade Gerencial são fatos sociais gerados pelas percepções e atitudes dos próprios participantes, e coloridos pelo contexto social e cultural, pelos quais eles são definidos, além de considerar sua condição de alterações ao longo do tempo. Assim, Otley (2001) acredita que muito da pesquisa em Contabilidade Gerencial perdeu a sua relevância, da mesma forma que práticas de Contabilidade Gerencial tornaram-se desconectadas das verdadeiras questões organizacionais.

Essa crença também é partilhada por Scapens (2006) que, ao fazer uma retrospectiva de 35 anos da sua pesquisa voltada à Contabilidade Gerencial, reconhece que o desafio para o futuro é usar o entendimento teoricamente compreendido sobre as práticas de Contabilidade Gerencial para fornecer *insights* que são relevantes e úteis para os profissionais, a fim de que tais estudos tenham um maior impacto na prática.

Dado o exposto, reconhece-se a necessidade de concentrar atenção na compreensão das práticas de controle gerencial, especificamente de práticas de contabilidade gerencial, bem como a definição daquelas que irão integrar o estudo, propósito perseguido nesta seção. Cabe ressaltar que, para fins desta pesquisa, os termos práticas de controle gerencial e práticas de contabilidade gerencial serão empregados de forma intercambiável, sendo limitada a esta última.

2.2.3.1 Compreensão das Práticas de Controle Gerencial

As práticas de controle gerencial podem ser entendidas como parte integrante do amplo contexto das práticas organizacionais. Estas últimas têm sido alvo de estudos de vários autores, tais como Pierre Bourdieu, Anthony Giddens, Michel Foucault, dentre outros, e tem como um

dos seus expoentes Theodore Schatzki, de cujas ideias forneceram a base epistemológica pelas quais Santos e Silveira (2015) se amparam objetivando contribuir com o esforço de compreender as práticas na organização.

Apoiando-se na definição de prática de Schatzki (2005), que a considera como um conjunto organizado e amplo de articulações de ações interpostas, Santos e Silveira (2015) explicam que esta definição atenta para dois termos: “atividade” e “organizada”, que se reportam à noção de prática como um conjunto estruturado de ações levadas a cabo por pessoas nos aspectos temporais e espaciais, podendo ser entendido como um conjunto incorporado de fazeres e dizeres que, por sua vez, correspondem àquelas ações básicas executadas pelas pessoas diretamente com o corpo e aqueles dizeres, como subconjunto desses fazeres.

No contexto do controle gerencial, Scapens (2006) ressalta a importância da mudança de compreensão ocorrida no entendimento das práticas de contabilidade gerencial ao longo do tempo e argumenta que, para alcançar essa compreensão, é necessário entender a mistura complexa de influências inter-relacionadas que moldam as práticas em organizações individuais que, por sua vez, explica sua diversidade.

A mudança na compreensão das práticas de contabilidade gerencial, para Scapens (2006), passou de um foco que explica a diversidade de práticas em uma população, para dar sentido às práticas individuais (como elas são moldadas e como mudam ou são resistentes à mudança), apoiando-se por substituições nos métodos de pesquisa, do quantitativo (modelos econômicos matemáticos) a estudos de caso qualitativos.

E quanto às influências inter-relacionadas ou a pressões, Scapens (2006) ensina que são advindas de considerações tanto econômicas quanto de legitimidade, em que estão incluídas várias pressões econômicas, tentativas de conformar às expectativas dos diversos *stakeholders* e pressões internas e idiossincráticas à organização em particular. Seu conhecimento ajuda na compreensão mais clara das práticas de contabilidade gerencial e como estas evoluem, podendo ser captadas pela lente da teoria institucional em seus vários tipos (SCAPENS, 2006), tais como a Nova Economia Institucional, vertente escolhida neste estudo.

Ahrens e Chapman (2007) discutem que a conexão entre praticantes e suas práticas não pode ser mecânica, dependendo simplesmente da atividade repetida, o que, às vezes, é referido como rotinas, mas depende da intenção, do relacionamento significativo entre as atividades com respeito aos resultados, clientes, profissionais, técnicas, recursos, estratégias, instituições etc.

Em seu estudo de caso, em uma cadeia de restaurantes, Ahrens e Chapman (2007) descreveram as atividades ordenadas e os arranjos e delinearam a matriz de atividade que constituía práticas de controle gerencial na divisão de restaurantes. Ao traçar as práticas, por

meio das quais os atores sociais no caso estudado compreendem e mobilizam a contabilidade para contribuir, de forma específica, para o que consideram como objetivos das suas unidades organizacionais, Ahrens e Chapman (2007) desenvolveram a noção de funcionalidade situada.

Ahrens e Chapman (2007) explicam que, ao situar as inter-relações entre processos contábeis técnicos e interpretativos no campo mais amplo das práticas organizacionais, entendem os sistemas de controle gerencial como estruturas de intencionalidade tanto moldadas como conformadas por normas e entendimentos compartilhados.

Sandelin (2008) examinou o funcionamento das práticas de controle gerencial como um pacote e as necessidades de adoção do sistema de contabilidade gerencial no contexto de uma empresa empreendedora de alta tecnologia, direcionando a atenção aos controles culturais, pessoal, de ação e de resultados. Dentre os seus achados, Sandelin (2008) observou que o *desing* do pacote de controle é impulsionado por preocupações funcionais, particularmente a maneira pela qual as demandas são priorizadas e/ou equilibradas.

Também constatou que, uma vez que a função controle envolve muitos elementos, a funcionalidade de um pacote de controle parece depender da consistência interna entres esses elementos. No que respeita à contabilidade gerencial, sua mudança e estabilidade podem ser significativamente afetadas por práticas de controle informal se elas são capazes de fornecer os resultados desejados. (SANDELIN, 2008).

Berry *et al.* (1985) tentaram compreender sistemas de controle gerencial na prática, isto é, as formas pelas quais o controle funcionava e o porquê desse funcionamento. Seu estudo empírico se materializou em uma área (divisão) de uma empresa pública mineradora de carvão no Reino Unido e constatou, entre outros, o planejamento físico da produção e não o financeiro e de controle como mais importante modo de controle organizacional.

Os mesmos autores observaram a informação com potencial para ser uma fonte de incerteza, cuja interpretação e utilização podem ser muito diferentes em situações, onde grande parte do processo de produção é invisível, como é o caso de minas de carvão. (BERRY *et al.*, 1985).

2.2.3.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas

Diante da diversidade de adoção das práticas de contabilidade gerencial presente nas empresas, tornou-se necessário a definição do elenco daquelas que irão integrar o estudo e sob as quais os achados empíricos repousarão. Para tanto, recorreu-se ao *framework* fornecido pelo

International Federation of Accountants- IFAC, 1998, e os trabalhos de Abdel-Kader e Luther (2006a, 2006b, 2008). O *framework* do IFAC explica o desenvolvimento da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos, enquanto que os trabalhos de Abdel-Kader e Luther segregaram as práticas de contabilidade gerencial abordadas em seus estudos nesses quatro estágios.

O *framework* do IFAC considera os quatro estágios não mutuamente exclusivos, significando que cada estágio seguinte incorpora os conceitos da etapa anterior, enquanto surgem novas condições para incorporar outros. Assim, o primeiro estágio evolutivo antecede 1950 e se preocupa principalmente com questões internas e relativas a produção, cujo foco está direcionado à determinação dos custos e controle financeiro (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008).

O Enfoque da Contabilidade Gerencial em seu segundo estágio de evolução, nas décadas de 1950 e 1960, mudou para a informação para fins de planejamento e controle, com tendência do sistema de Contabilidade Gerencial reativo, identificando apenas problemas e ações quando houver desvios do plano de negócios (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). No terceiro estágio, o foco estava em nível de reduzir os desperdícios de recursos do processo operacional, enquanto a ênfase do quarto estágio evolutivo mudou para a criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos. (LEITE; DIEHI; MANVAILER, 2015).

A diferença crítica apontada por Abdel-Kader e Luther (2008) entre o segundo estágio e o terceiro e quarto estágios evolutivos reside no fato da mudança de foco da prestação de informação e de gestão dos recursos, sob a forma de redução de resíduo (estágio 3) e criação de valor (estágio 4). Apesar de criticar a falta de clareza na declaração do IFAC (1998) sobre se o modelo é focado em conceitos ou práticas, Abdel-Kader e Luther (2008) afirmam que esse *framework* fornece uma visão interessante da história e um conjunto útil de parâmetros.

Nessa perspectiva, Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), em seus estudos, consideram 38 práticas de Contabilidade Gerencial e as classificam de acordo com os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial declarados pelo IFAC (1998). Algumas dessas práticas estão incluídas neste estudo, juntamente com outras baseadas em Leite, Diehi e Manvailer (2015) e Callado e Pinho (2014), encontram-se apresentadas no Quadro 2, segregadas naquelas relativas a custos e ao controle financeiro, na avaliação de desempenho e no planejamento e orçamentos e em seus respectivos estágios evolutivos.

Quadro 2 – Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas

Práticas de Contabilidade Gerencial	Estágios Evolutivos de Contabilidade Gerencial segundo o IFAC (1998)			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		X ¹		
Análise financeira dos estoques	X ³			
Análise dos preços de venda	X ³			
Cálculo do custo unitário	X ³			
Separação entre os custos fixos e variáveis		X ¹		
Método de apropriação de custos	X ³			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	X ³			
Avaliação do custo da qualidade do produto			X ¹	
Metodologia do custo-meta				X ¹
Custeio Baseado em Atividade			X ¹	
Preço de transferência		X ²		
Gestão Inteorganizacional de custos				X ²
<i>Open Book Accounting</i>			X ²	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		X ¹		
Análise de lucratividade do produto		X ¹		
Análises de lucratividade por cliente				X ¹
Análise do fluxo de caixa	X ³			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		X ¹		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			X ¹	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				X ¹
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				X ¹
<i>Benchmarking</i>				X ¹
Análise da cadeia de valor				X ¹
Análise do ciclo de vida do produto				X ¹
Relativas a Planejamento e Orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	X ¹			
Orçamentos para planejamento		X ¹		
Orçamentos flexível	X ¹			
Previsão de longo prazo		X ¹		
Orçamentos base zero			X ¹	
Orçamentos baseado em atividades			X ¹	

Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), Leite, Diehi e Manvailer (2015) e Callado e Pinho (2014).

Legenda: X¹ = Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008); X² = Leite, Diehi e Manvailer (2015) e X³ = Callado e Pinho (2014).

O rol apresentado no Quadro 2 contém 30 práticas de contabilidade gerencial que vão desde aquelas mais tradicionais como análises: do custo/volume/lucro, financeira, dos estoques, da margem de contribuição etc. até práticas contemporâneas como as técnicas baseadas em atividades e gestão interorganizacionais de custos. As fontes utilizadas para essa listagem classificam tais práticas em seus estágios evolutivos conforme *framework* do IFAC, com exceção daquelas apoiadas em Callado e Pinho (2014).

Callado e Pinho (2014) investigaram práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços, considerando um total de 11. No entanto, talvez, em virtude dos fins, aos quais se destinavam o referido estudo, não houve a necessidade de apresentá-las nos estágios evolutivos do *framework* do IFAC, motivo pelo qual essa classificação, conforme consta no Quadro 2 e que se referem às práticas de contabilidade gerencial baseadas em Callado e Pinho (2014), foi atribuída pela autora, respeitando as características de cada estágio do *framework* do IFAC.

Esclarece-se que a inserção no Quadro 2 das práticas baseadas em Leite, Diehi e Manvailer (2015) referem-se àquelas presentes em relacionamentos entre organizações, que são a gestão interorganizacional de custos e o *open book accounting*, além do preço de transferência que pode ser aplicado intraorganização. Tais práticas não estão contempladas nos estudos Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008), demandando a busca por outras referências.

Ressalta-se, ainda, que, muitos estudos sobre o tema não segregam as práticas de contabilidade gerencial nos estágios evolutivos do *framework* do IFAC, preferindo classificá-las como tradicionais ou contemporâneas, ou recentemente desenvolvidas, a exemplo de Chenhall e Langfield-Smith (1998a), Joshi (2001), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Pavlatos e Kostakis (2015), dentre outros.

No entanto, independente da nomenclatura empregada para esta classificação, a ideia subjacente é a de avanço, um aperfeiçoamento e uma evolução nas práticas de contabilidade gerencial, que, neste estudo, será considerado como nível de avanço. Assim, quanto mais contemporânea for a prática em questão, mais estará inserida nos estágios de maior evolução do *framework* do IFAC e, portanto, mais avançadas.

Nessa perspectiva, observa-se que, ao constatar o nível de avanço da adoção das práticas de contabilidade gerencial nas empresas a serem pesquisadas, poderá contribuir para inferir a respeito da relação dessas com as características dos contratos celebrados entre as organizações, esperando-se que, quanto mais idiossincrática for a transação, maiores mecanismos contratuais *ex ante* e *ex post* sejam necessários. Isso aumentará as exigências de controle gerencial e, portanto, maior o nível de sofisticação das práticas adotadas.

O Quadro 3 define cada uma das práticas que integram este estudo.

Quadro 3 – Definição das Práticas de Contabilidade Gerencial Estudadas

Prática de Contabilidade Gerencial	Definição
Modelos de controle de estoque	Referem-se a como controlar os estoques para atender a demanda de forma segura e ao menor custo possível. Dentre os modelos clássicos está o ponto de reposição e revisão periódica. (SILVA; ALBUQUERQUE, 2005).
Análise financeira dos estoques	Análise do valor monetário investido em estoques, cuja preocupação é mantê-los os mais baixos possíveis em termos financeiros, respeitando à demanda.
Análise dos preços de venda	A decisão de fixar o preço, seja com base nos custos, no mercado ou combinando ambos, requer uma gama de informações internas e externas à empresa, tais como o custo do produto, o preço dos concorrentes, grau de elasticidade da demanda, etc. (MARTINS, 2010, p. 218 e 231).
Cálculo do custo unitário	É o custo de cada unidade produzida (ou fornecida) e sua definição é um dos problemas centrais da análise de custos. No caso de empresas de produção única, o valor do custo unitário é obtido pela divisão dos custos totais pelo número de produtos. (SANTOS <i>et al.</i> , 2015)
Separação entre os custos fixos e variáveis	A informação de quais custos se alteram na proporção direta da alteração no volume de atividade, que são os custos variáveis, e quais custos que não se alteram quando o volume de atividade muda, que são os custos fixos, é útil na tomada de decisão. (MAHER, 2001).
Método de apropriação de custos.	Os métodos de custeio consistem no processo aplicado por uma empresa para alocar custos aos produtos por ela fabricados, dentre os quais estão o custeio pleno ou integral, o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado em atividades, dentre outros. (CORONETTI; BEUREN; SOUSA, 2012).
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	A margem de contribuição é a diferença entre receitas e custos variáveis (MAHER, 2001, p. 892).
Avaliação do custo da qualidade do produto	Custo da Qualidade se refere a evitar ou retificar a produção de produtos de baixa qualidade. Esse custo se concentra na qualidade de conformidade e é incorrido em todas as áreas da cadeia de valor. (JOSHI; <i>et al.</i> , 2001)
Metodologia do custo-meta	Método direcionado pelo mercado, segundo o qual a empresa estabelece o custo desejado de um produto, com base em um preço de venda desejado menos uma margem de lucro desejada. (MAHER, 2001, p. 617).
Custeio Baseado em Atividade	Refinamento do sistema tradicional de custeio que visa encontrar um custo do produto mais preciso. Ele identifica atividades, determina o custo de cada atividade, determina os direcionadores de custos, coleta dados de atividade e calcula o custo do produto. (JOSHI; <i>et al.</i> , 2001)
Preço de transferência	É o valor atribuído a uma transação, quando bens ou serviços são transferidos de uma unidade de uma organização para outra, sendo amplamente utilizado na tomada de decisão, no custeio de produtos e na avaliação de desempenho (MAHER, 2001, p. 724).
Gestão Inteorganizacional de custos	Interações comprador-fornecedor formalizadas, cujo objetivo é identificar as oportunidades de redução conjunta de custos, são o domínio da gestão de custos interorganizacionais (COOPER; SLAGMULDER, 2004).
<i>Open Book Accounting</i>	Refere-se à divulgação de custos e outros dados gerados pelos sistemas de contabilidade entre os membros da cadeia de suprimentos, para o comprador apoiar o fornecedor na identificação de áreas críticas onde podem ser implementadas melhorias de eficiência para reduzir custos. (ROMANO; FORMENTINI, 2012)
Análise de custo/volume/lucro	É o estudo das inter-relações entre custos e volume, e da forma como eles impactam o lucro. É uma ferramenta gerencial para determinação do impacto do preço de venda, dos custos e do volume, sobre o lucro operacional. Como ferramenta conceitual, ajuda a gestão a focar atenção sobre o objetivo de obter a melhor combinação possível de preços, volume, custos variáveis e custos fixos. (MAHER, 2001, p. 454).
Análise de lucratividade do produto	Processo de análise e decisão comumente fundamentado a partir de informações baseadas na utilização de margem de utilização, ajudando na

	identificação de quais mercadorias/produtos são as mais rentáveis, estratégias de vendas, etc. (WERNKE; LEMBECK, 2004).
Análises de lucratividade por cliente	Processo de atribuição de custos e benefícios a cada cliente, para identificar quais clientes estão agregando os maiores lucros para a companhia. (MAHER, 2001, p. 885).
Análise do fluxo de caixa	Análise do impacto do volume de atividades sobre o caixa ou sobre o capital de giro que pode ser particularmente relevante em tempos econômicos adversos ou quando a companhia está descontinuando parte de suas operações, ocasiões nas quais pode ser ótimo operar com fluxo de caixa positivo, mesmo que com prejuízo contábil. (MAHER, 2001, p. 443).
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, ao quadro funcional e aos clientes.	Medidas não financeiras de desempenho são baseadas em informações não financeiras, que podem ser originadas e utilizadas pelos departamentos operacionais para monitorar e controlar suas atividades sem qualquer contribuição contábil. (JOSHI; <i>et al.</i> , 2001). Medidas relacionadas a utilização da capacidade, à pontualidade de entrega e ao giro do estoque, por exemplo, são variáveis críticas relacionadas aos processos internos; Medidas relacionadas aos pedidos pendentes, à participação do mercado, à satisfação do cliente, dentre outras, são variáveis críticas relativas ao cliente. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008)
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.	Análise de aspectos da concorrência que podem influenciar favorável ou desfavoravelmente a empresa.
Benchmarking	Processo contínuo de acordo com o qual uma organização avalia seus produtos, serviços e atividades contra os melhores níveis de desempenho encontrados dentro ou fora da organização. (MAHER, 2001, p. 50).
Análise da cadeia de valor	A análise da cadeia de valor é útil na avaliação de atividades que adicionam valor à organização e daquelas que não adicionam. Entende-se cadeia de valor como várias funções básicas, desde a pesquisa e desenvolvimento, desenho, produção, marketing, até distribuição e serviço ao cliente. (MAHER, 2001, p. 55).
Análise do ciclo de vida do produto	O ciclo de vida do produto compreende o prazo entre o início do estágio de pesquisa e desenvolvimento de um produto e o término do suporte aos clientes que o compraram. (MAHER, 2001, p. 886).
Orçamento para controle de custos	Orçamentos são uma importante ferramenta para controle e planejamento de curto prazo nas empresas, abrangendo geralmente um ano, determina as receitas e despesas planejadas pra aquele ano. Periodicamente, o desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p. 380)
Orçamento para planejamento	
Orçamento flexível	As receitas, custos e lucros orçados são diferentes para diferentes níveis de atividades em que a companhia pode vir a operar. (MAHER, 2001).
Previsão de longo prazo	Previsão de receitas e despesas orientados para o longo prazo com fins de planejamento e orçamento.
Orçamento base zero	Sistema de elaboração de orçamentos em que se pressupõe que nenhuma atividade é necessária e em que, como consequência, o nível de cada atividade ou programa precisa ser justificado, opondo-se, portanto, à abordagem usual, na qual certo nível de gastos é inicialmente considerado e somente os gastos acima desse nível é que necessitam de justificativa. (MAHER, 2001, p. 581).
Orçamento baseado em atividades	Abordagem que se centra na geração de um orçamento a partir de um modelo de atividade da organização, em oposição ao modelo tradicional baseado em mercado-produtos, centro de responsabilidade ou foco departamental. Expandindo os conceitos de gestão de capacidade e de atividades para orçamentação. (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003).

Fonte: Baseado na literatura.

Uma vez definidas, todas essas práticas são discutidas nos três aspectos a que se referem, conforme a seguir.

2.2.3.3 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas a Custos e Controle Financeiro

Nesta seção, discute-se sobre as práticas listadas no Quadro 2, referentes a custos e ao controle financeiro, em que a análise financeira dos estoques e dos preços de venda, o cálculo do custo unitário, da margem de contribuição e de lucro e método de apropriação de custos se inserem no primeiro estágio evolutivo do *framework* do IFAC, considerado, neste estudo, como práticas tradicionais.

No estudo de Callado e Pinho (2014), as análises financeiras dos estoques e do preço de venda, obtiveram baixa taxa de adoção nas empresas prestadoras de serviço da amostra, enquanto que nas empresas comerciais pesquisadas a análise financeira dos estoques recebeu elevada atenção gerencial. O cálculo da margem de lucro e a análise do fluxo de caixa, em ambos os segmentos empresariais estudados, obtiveram elevadas taxas de adoção. Apesar de algumas diferentes taxas de adoção encontradas nos dois segmentos, estas foram estatisticamente não significativas, reforçando o entendimento de Callado e Pinho (2014), a respeito da presença de isomorfismo mimético nas empresas analisadas relacionadas a 11 aspectos da gestão de custos considerados.

Além dessas práticas presentes no estudo de Callado e Pinho (2014), discutem-se as demais práticas relacionadas aos custos e ao controle financeiro, constantes no Quadro 2 e consideradas neste estudo como avançadas por integrarem os demais estágios evolutivos do *framework* do IFAC, a saber: custo da qualidade do produto, custeio-meta, custeio baseado em atividade, preço de transferência, gestão interorganizacional de custos e *open book accounting*.

As práticas de Contabilidade Gerencial, relativas aos custos e ao controle financeiro, integrantes do primeiro estágio evolutivo do *framework* do IFAC têm seu uso disseminado há muito tempo, com exceção daquelas recentemente desenvolvidas. Abdel-Kader e Luther (2006a) descrevem o contexto no qual esse foco predominava, remontando à época anterior a 1950, quando as tecnologias de produção existentes eram relativamente simples, manuais e bem compreendidas, os custos de mão de obra e materiais facilmente identificados que forneciam uma base natural para atribuir despesas gerais a produtos individuais, e para pouca inovação e concorrência baseada em preço ou qualidade relativamente baixa.

Nesse cenário, o foco principal da gestão era a determinação de custos e controle de despesas, com a preocupação gerencial voltada primeiramente a questões internas, como a

capacidade de produção, complementada pelos orçamentos e pelo controle financeiro dos processos de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a). Assim, entende-se que práticas como análise financeira dos estoques, cálculos do custo unitário, apropriação e registro dos custos, análise dos preços de venda e cálculo da margem de contribuição, constituem-se naquelas usadas com a preocupação de controlar custos e despesas, portanto, integrantes do primeiro estágio evolutivo do *framework* do IFAC.

A esse respeito, a literatura sugere que tais práticas, consideradas como tradicionais, encontravam-se em uso mesmo antes do século 1920. Boyns e Edwards (1997), em sua pesquisa arquivista na indústria britânica do carvão, ferro e aço do século XIX, que compreendeu o período de 1830-1900, encontraram evidências do uso das práticas de elaboração de planilhas de custos para estabelecimento dos custos de produção departamentais e da repartição de despesas gerais para identificação do custo total, dentre outros.

Nos arquivos contábeis das 15 empresas britânicas pesquisadas por Boyns e Edwards (1997), ficou evidenciado que seus gestores desenvolveram um sistema de contabilidade integrado para ajudá-los a gerenciar negócios que estavam se tornando cada vez maiores e mais complexos. Tais constatações são utilizadas por Boyns e Edwards (1997) para reverem uma visão amplamente difundida de que o custo e a contabilidade financeira tinham raízes separadas.

Outra prática identificada no estudo de Boyns e Edwards (1997) se refere à utilização de preços de transferência para acompanhamento do movimento de mercadorias entre departamentos. Sobre essa prática, as discussões presentes na literatura abrangem variados aspectos, tais como as vantagens e desvantagens dos métodos utilizados para sua definição, dentre preço de mercado, preço negociado e preço de custo; aspectos gerenciais envolvendo avaliação de desempenho; bem como aspectos fiscais, incluindo as empresas multinacionais e suas transferências de rendas entre países; inserindo-se em cenários tanto intrafirma quanto interorganizacional, como nas cadeias de suprimento.

Corroborando esse entendimento, Rossing e Rohde (2014) reconhecem o debate decádario sobre preços de transferência e sua interação com vários aspectos organizacionais importantes, incluindo alocação de recursos entre entidades separadas, avaliação de desempenho de atividades de negócios e de gestores individuais, gestão de impostos e estratégia de negócios, e alertam para necessidade crucial de um sistema de preços de transferência assegurado do equilíbrio entre os objetivos de gestão centralizados e descentralizados.

Cabe ressaltar que, na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, os custos de transação são afetados pela política de preços de transferência. Conforme explicam Cecchini, Leitch e Strobel (2015), os efeitos negativos das políticas de preços de transferência tendem a

aumentar os custos de transação, uma vez que tais políticas afetam a coordenação da cadeia de valor, distribuição de renda, riscos, e motivação dos gestores de entidades ou de linhas de produtos, os quais, por sua vez, são afetados por fatores ambientais, especificamente as autoridades reguladoras e tributárias da jurisdição legal em que cada entidade reside.

Adicionalmente, ainda inserido nas práticas de contabilidade gerencial, focadas em custos e controle financeiro, encontram-se aquelas mais recentemente desenvolvidas e integrantes dos demais estágios evolutivos, como o custeio baseado em atividades - ABC e custeio-meta. Joshi (2001) observa que o ABC proporciona uma melhoria na precisão do custo do produto, fornece dados de custos abrangentes para avaliação de desempenho, provê dados com maior relevância para tomada de decisões gerenciais e auxilia na redução de custos e no seu controle.

Juntamente com outras técnicas, Joshi (2001) assinala que o ABC se espalhou rapidamente dos Estados Unidos para a Europa, Austrália e Ásia, indicando uma mudança gradual na adoção de práticas de contabilidade gerencial recém-desenvolvidas como suporte complementar àquelas tradicionais. Porém, ressalta que, apesar do crescimento promissor do ABC em diferentes países, sua taxa de adoção varia entre 10% a 50% e, em alguns países, lenta. Esse entendimento já era apontado por Chenhall e Langfield-Smith (1998a) que, baseados nas evidências das pesquisas que citam, entendem que tem havido uma crescente conscientização de custos baseados em atividades, mas suas taxas de implementação têm sido lentas.

Pavlatos e Paggios (2009) relataram maiores taxas de adoção do ABC na indústria hoteleira grega, quando comparadas a estudos anteriores, em que 23,5% da amostra utilizam o ABC. Além disso, há a pretensão dos hotéis gregos pesquisados em conferir no futuro menor ênfase aos sistemas tradicionais de custeio e maior ênfase nos sistemas ABC. Essa pretensão é justificada por Pavlatos e Paggios (2009) em virtude dos resultados encontrados mostrarem que os hotéis enfrentam uma alta proporção de custos indiretos, podendo o ABC ser útil nessas circunstâncias para fornecer informações que possam ser usadas efetivamente para a tomada de decisão, orçamentos e avaliação de desempenho.

Quanto ao custeio-meta, Chenhall e Langfield-Smith (1998a) apoiam-se em evidências de pesquisas anteriores que sinalizam o emprego de formas de custos-meta em vários países europeus, como a Dinamarca e Alemanha e descobriram que 38% das empresas australianas pesquisadas adotaram seu cálculo.

Outra prática inserida naquelas relacionadas aos custos e ao controle financeiro se refere aos custos da qualidade, cujo conceito foi iniciado em 1951, por Joseph Juran, e categorizados como custos de prevenção, avaliação e de falha (interna e externa) por Arnand Feigenbaum, em

1956 (SCHIFFAUEROVA; THOMSON, 2006). Quanto a sua conceituação, alguns autores entendem como os gastos incorridos para se alcançar produtos de qualidade, enquanto outros consideram como os gastos incorridos devido à má qualidade, geradora de retrabalho, peças defeituosas etc, conduzindo a organização a investimentos em custos de prevenção e de avaliação (GREJO *et al.*, 2015).

No que se refere à mensuração, coleta e uso dos custos relacionados à qualidade, Plunkett e Dale (1987) realizaram uma pesquisa bibliográfica, na qual constataram uma falta de referências sobre o assunto tanto em artigos quanto em livros, especialmente e de forma surpreendente de fontes japoneses, dada a sua reputação na gestão da qualidade. Dentre as limitações e omissões da literatura de custos da qualidade observados por Plunkett e Dale (1987) está aquela relacionada com o exercício de coleta de custos, incluindo a literatura contábil, que, na visão desses autores, falhou em lançar orientações sobre os exercícios de coleta de custos em geral, especialmente para não contadores que se envolvem nessas tarefas.

Com a atenção voltada também para o uso dos custos da qualidade no mundo real, Schiffauerova e Thomson (2006) afirmaram que os resultados de inúmeros *surveys* ou estudos da indústria confirmam que os custos da qualidade não é um conceito amplamente utilizado, em que apenas uma minoria das empresas usa um método formal de cálculo, embora a qualidade seja considerada uma questão importante. Apesar disso, Schiffauerova e Thomson (2006) citam exemplos publicados de melhores práticas indicativas do sucesso das empresas que usam programas de custos da qualidade na redução dos custos da qualidade e na melhoria da qualidade para o cliente.

Grejo *et al.* (2015) se posicionam criticamente em sua análise da pesquisa sobre custos da qualidade, entendendo que não houve progresso na teoria sobre o assunto, devido à ênfase dos pesquisadores no como fazer (utilizar) este artefato, bem como à ausência de teorias de base para sustentar tais estudos. Por outro lado, Schiffauerova e Thomson (2006) consideram necessária uma educação complementar em nível prático para que os gestores entendam melhor o conceito do custo da qualidade, possam apreciar plenamente os benefícios dessa abordagem, aumentar a sua capacidade de implementar um sistema de medição desses custos e poupar dinheiro.

Quanto às práticas que constam no Quadro 2 e relativas aos relacionamentos entre empresas, tem-se que, no cenário interorganizacional, a literatura da Contabilidade Gerencial aponta para sua contribuição na continuidade e aprofundamento da cooperação entre os parceiros, quando do compartilhamento de informações e na avaliação do desempenho, por meio de práticas relacionadas à gestão de custos interorganizacionais, por exemplo.

O objetivo dos programas de gestão de custos interorganizacionais é encontrar soluções de redução do custo melhor do que seria possível se a empresa e os seus compradores e fornecedores o fizessem de forma independente, por meio da identificação de formas para tornar a interface entre as empresas mais eficientes e reduzir o custo de fabricação dos produtos (KULMALA; PARANKO; RAUVA, 2002).

Dentre as técnicas contábeis, utilizadas em situação de parceria citadas por Kulmala, Paranko e Rauva (2002), encontra-se a implementação de *open book*, tanto para fornecedores quanto para compradores, custeio-meta, atividades de redução de custos comuns e compartilhados, manutenção em cada empresa de procedimentos habituais de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, dentre outras.

No que se refere ao *open book accounting* (OBA), Suomala *et al.* (2010), lembram que a literatura existente identifica o OBA, referindo-se à divulgação da informação sobre o custo do produto/atividade/processo, em uma relação cliente-fornecedor, como uma das mais reconhecidas tecnologias da gestão de custos interorganizacionais. OBA é considerado por Caglio e Ditillo (2012) como sendo toda informação de contabilidade gerencial "privada" trocada entre as empresas colaboradoras, ao afirmarem:

OBA is conceptualised here as the systematic exchange of management accounting information between legally independent business partners beyond corporate borders that would otherwise be kept secret.²(CAGLIO; DITILLO, 2012, p. 62)

Jakobsen (2010), por meio de um estudo de caso, exemplifica como as técnicas de Contabilidade Gerencial apoiam a compra nas relações interorganizacionais, concluindo que a Contabilidade Gerencial apoia a prática de poder, fornecendo a fonte para as declarações utilizadas durante o processo de negociação dos termos de cooperação, no qual se empregou, dentre outros, a prática do *open book accounting*, para o fornecedor justificar seus preços.

Agndal e Nilsson (2010) encontraram divergências na adoção do *open book accounting* quando as aquisições são estruturadas pela via de mercado daquelas por estruturas híbridas. Esses autores constataram que, quando pela via de mercado, caracterizada por uma estratégia de compras transacional, os dados de custo servem principalmente para reduzir o preço de compra, são usados durante a avaliação e seleção de fornecedores e dentro de uma atmosfera caracterizada como adversarial. Nesta concepção, o uso do *open book accounting* parece apoiar a prática de poder conforme entendido por Jakobsen (2010).

² OBA é conceituado aqui como a troca sistemática de informação de contabilidade gerencial entre parceiros de negócios legalmente independentes para além das fronteiras corporativas que seriam mantidas em segredo.

Dentro de um arranjo de troca híbrido, caracterizado por uma estratégia de compra relacional, a divulgação de dados apoia a redução de custo, que é mais abrangente, a atmosfera é menos adversária e os fornecedores obtêm benefícios a longo prazo (AGNDAL; NILSSON, 2010). O emprego do *open book accounting* na governança híbrida, conforme encontrado por Agndal e Nilsson (2010), parece ser mais próximo da sua essência como uma das tecnologias da gestão de custos interorganizacionais, pelo seu potencial contributivo na continuidade e aprofundamento da cooperação entre os parceiros de troca.

O uso do *open book accounting*, no apoio às relações com fornecedores e clientes, também enseja reflexões sobre a possibilidade de sua adoção se constituir em um mecanismo de mitigação de incertezas não classificáveis na relação contratual, para potencializar solução adaptativa ao contrato, quando das mudanças imprevistas relacionadas ao preço. Outra reflexão se refere ao seu uso apoiar a assimetria de poder, quando utilizado unilateralmente, ao ser imposto ao fornecedor a abertura dos seus dados pelo cliente, ou vice-versa.

Tais reflexões e outras que derivam da adoção do *open book accounting* nas transações com clientes e com fornecedores motivam a realização de mais pesquisas. A necessidade de mais estudos também é corroborada por Suomala *et al.* (2010) que alertam para natureza multifacetada do OBA potencialmente usado para negociações de preços, comunicando os objetivos aos fornecedores e mantendo-os alertas, cuja abordagem na literatura não alcançou a sua plenitude.

Do exposto, entende-se que as práticas relativas a custos e controle financeiro, sejam elas mais recentemente desenvolvidas ou remotas, inseridas em um contexto intraorganizacional ou interorganizacional, tem um potencial informativo imprescindível à eficácia gerencial do negócio e ou da parceria, motivo pelo qual tanto a literatura quanto os praticantes atribuem relevância ao seu uso. Além destas práticas, outras que podem alimentar o sistema de informação gerencial e ajudar no processo decisório das organizações são as práticas relativas à avaliação de desempenho, a seguir comentadas.

2.2.3.4 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas à Avaliação de Desempenho

Avaliar o desempenho corporativo requer o uso de práticas variadas que possam sinalizar o quão o comportamento organizacional está nos caminhos pretendidos. Dentre estas, optou-se por inserir aquelas apresentadas no Quadro 2, tradicionais e avançadas, que dizem respeito às análises: de custo/volume/lucro, de lucratividade do produto, de lucratividade por

cliente, do fluxo de caixa, dos pontos fortes e fracos dos concorrentes, da cadeia de valor e do ciclo de vida do produto, além de medidas não financeiras relacionadas: aos processos internos, ao quadro funcional e aos clientes, bem como às práticas de *benchmarking*.

A avaliação do desempenho, por meio das análises do custo/volume/lucro (CVL) e da lucratividade do produto estão inseridas no segundo estágio evolutivo do *framework* do IFAC, etapa na qual predomina a geração de informações para planejamento e controle. A análise CVL é uma das mais consagradas e uma das ferramentas analíticas mais simples e popular na Contabilidade Gerencial, fornecedora de uma ampla visão financeira do processo de planejamento que permite aos gestores examinar os possíveis impactos de uma ampla gama de decisões estratégicas, tais como políticas de preços, contratos de terceirização, *mix* de produtos etc. (GUIDRY; HERRIGAN; CRAYCRAFT, 1998).

Apesar de tradicional, a análise CVL sofre críticas por causa de suas premissas limitantes, tais como os pressupostos de que os processos de fabricação são de um único estágio e de um único produto, categorias de custos limitadas apenas a variáveis ou fixos etc., o que pode não ser realista no mundo dos negócios da atualidade, contribuindo para o entendimento de pouco uso dessa ferramenta na prática. (SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004; GUIDRY; HERRIGAN; CRAYCRAFT, 1998).

Corroborando com este entendimento, os achados de Souza, Schnorr e Ferreira (2011) sinalizam que a análise CVL não possui aplicação prática tão expressiva quanto ao destaque que é dado pela literatura existente, uma vez que nas três grandes empresas gaúchas pesquisadas pelos autores, apenas uma utiliza tal prática em sua totalidade, enquanto em outra é usada parcialmente e na terceira não é empregada, não havendo, portanto, possibilidade de concluir sobre homogeneidade de aplicação dessa ferramenta.

Com base em uma revisão de literatura, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) relatam os resultados empíricos das pesquisas realizadas em quatro países asiáticos, por diversos autores, indicando uso frequente da análise CVL em 66% das 72 empresas estudadas em Cingapura; 53% das 214 indústrias pesquisadas na Malásia; 65% das médias e grandes empresas da amostra na Índia; e 79% dos 81 contadores chineses que percebem a análise do CVL como útil na prática.

Por outro lado, Pavlatos e Paggios (2009) identificaram adoção moderada, uma vez que 42,3% dos hotéis gregos pesquisados usam a análise CVL, além dos entrevistados classificarem essa ferramenta na categoria moderada de benefícios, classificada em 16º lugar. Assim, observam-se moderadas taxas de adoção da análise CVL reforçando o entendimento de que seu uso prático não corresponde integralmente ao espaço conquistado na literatura.

Quanto à análise de lucratividade do produto, Hyvönen (2005) encontrou alta taxa de adoção nas empresas finlandesas estudadas, com 95% da amostra, sendo uma das práticas, as quais serão dadas maior ênfase futura e considerada como benéfica pelos respondentes pertencentes a todos os setores das empresas pesquisadas. Pavlatos e Paggios (2009) também encontraram alta taxa de adoção de 94,1% nos hotéis gregos pesquisados, bem como os benefícios desta prática, na percepção dos respondentes, também estão na categoria relativamente alta.

Abdel-Kader e Luther (2006b) relatam que 69% das indústrias de alimentos e bebidas do Reino Unido pesquisadas, frequentemente ou muito frequentemente, calculam a lucratividade do produto, além de 86% dos respondentes perceberem a análise do custo/volume/lucro como importante ou moderadamente importante e 44% deles afirmarem seu uso frequente.

No que se refere à análise da lucratividade do cliente, observa-se sua inserção no quarto estágio evolutivo do *framework* do IFAC, conforme Quadro 2. De acordo com Guerreiro, Bio e Merschmann (2008) a lucratividade do cliente pode ser avaliada como a contribuição de fabricação dos produtos vendidos, menos os custos para atender o(s) cliente(s), e chamam a atenção para a sua utilidade, uma vez que o exame dos elementos-chave dos custos e receitas na equação cliente-lucro possibilita a empresa aumentar sua rentabilidade atual e futura em sua carteira de clientes.

Quanto ao seu uso, Abdel-Kader e Luther (2006b) encontraram que 51% da sua amostra utilizam “frequentemente” ou “muito frequentemente” a análise da lucratividade dos clientes, e 59% a consideram como “importante”. Tais percentuais ainda se mostram modestos, podendo sinalizar a necessidade de maior disseminação desta prática. Entretanto, Pavlatos e Paggios (2009) identificaram uma taxa de adoção da análise de lucratividade dos clientes de 70,6% pelos hotéis gregos pesquisados, enquadrando-a na categoria de alta adoção e de alto benefícios, com *rank* 6 e 4, respectivamente, dentre 30 práticas listadas.

Em outra pesquisa mais recente, Pavlatos e Kostakis (2015) investigaram o uso e a importância percebida de 62 práticas de Contabilidade Gerencial em 301 empresas pertencentes a várias indústrias gregas, em dois períodos, antes da crise econômica (2008) e durante a crise (2013). Um dos seus achados identifica a análise de lucratividade do cliente como uma das práticas consideradas mais importantes e mais utilizadas durante a crise do que antes, com uma média 6,54 e 6,23, para importância e uso, respectivamente, numa escala máxima de 7,0.

Nessa perspectiva, observa-se que as análises de custo/volume/lucro, lucratividade do produto e do cliente estão presentes em nível mundial, ora com maior, ora com menor taxa de

adoção, porém disseminadas tanto na literatura quanto na prática corporativa que contribuem para avaliar o desempenho organizacional.

Além dessas práticas de avaliação de desempenho comentadas acima, a única prática relativa à avaliação de desempenho que está inserida no primeiro estágio de evolução do *framework* do IFAC é a análise do fluxo de caixa, uma vez que a ênfase recai sobre o controle financeiro, conforme comentado anteriormente. Abdel-Kader e Luther (2006b) encontraram apenas 19% dos seus respondentes declarando o uso de modelos de fluxo de caixa descontado para suas decisões de investimento de capital.

Outras práticas analíticas citadas no Quadro 2 se referem à análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes, análise da cadeia de valor e análise do ciclo de vida do produto, todas integrantes do quarto estágio evolutivo do *framework* do IFAC. A análise da cadeia de valor apresenta taxa de adoção de 51% das empresas finlandesas pesquisadas, considerada com baixa taxa de adoção (HYVÖNEN, 2005). Baixa taxa de adoção para essa prática também foi observada nas 78 empresas australianas pesquisadas, obtendo a 26ª classificação dentre 42 listadas (CHENALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a). A análise das forças e das fraquezas dos concorrentes apresenta taxa de adoção relativamente moderadas para 44,7% dos hotéis gregos da amostra que declararam usá-la. (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009).

A análise do ciclo de vida do produto também está inserida na categoria de baixa adoção, ocupando a 14ª posição no *rank* de classificação das práticas de contabilidade gerencial nas empresas finlandesas estudadas por Hyvönen (2005). Observa-se, assim que as práticas inseridas no quarto estágio evolutivo do *framework* do IFAC ainda carecem de ser mais disseminadas para obterem maiores taxas de adoção, além do reconhecimento dos benefícios e importância do seu uso.

No cenário acadêmico, as discussões sobre avaliação de desempenho atentam para necessidade de pesquisas sobre aspectos relacionados a métricas, à concepção e à estrutura do sistema de medição e a sua evolução nas organizações e no pensamento acadêmico. A exemplo dessas discussões, citam-se os estudos de Melnyk, Stewart e Swink (2004), que chamam a atenção para complexidade do tema sistema de medição e métricas e a importância sobre o seu papel nas empresas, e de Neely (2005) que realizou análise bibliométrica sobre as pesquisas relacionadas à concepção e implantação de sistemas de medição de desempenho e barreiras à sua implementação bem-sucedida.

Na perspectiva teórica, o estudo das medidas de desempenho se vale de teorias, tais como a teoria da agência e a teoria da dependência, dentre outras. Sob a lente da teoria da agência, as métricas motivam e direcionam o contrato entre o principal e o agente, em que o

primeiro gerencia e dirige as atividades do segundo. A implicação da teoria da dependência para o sistema de métricas está em permitir questionar, dentre outros, se os indicadores refletem as interdependências de diferentes áreas funcionais, que, por sua vez, tornam-se cada vez mais dependentes umas das outras quanto às informações necessárias para completar a sua respectiva tarefa. (MELNYK; STEWART; SWINK, 2004).

As pesquisas sobre medição de desempenho precisam avançar no sentido de preencher lacunas, tais como: desenvolver sistemas de medição dinâmicos, ao invés de estáticos; garantir uma orientação adequada sobre gestão do desempenho empresarial, em vez de simplesmente medição de desempenho e medir o desempenho da cadeia de suprimento e redes, ao invés de dentro da organização. (NEELY, 2005).

Dentre as diversificadas práticas de avaliação de desempenho comentadas até aqui, observa-se predomínio daquelas financeiras, como as de lucratividade. No entanto, a literatura reconhece o uso de medidas financeiras e não financeiras para medir o desempenho (JOSHI, 2001), cuja utilidade das primeiras permanece, enquanto a importância crescente das medidas não financeiras é observada em muitas pesquisas de levantamento (CHENALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a). Assim, as medidas financeiras e não financeiras estão inseridas em sistemas de avaliação de desempenho organizacional. Três desses sistemas são representativos na literatura, o *Balanced Scorecard*, Reengenharia dos processos de negócios e *framework* de Medori e Steple (FOLAN; BROWNE, 2005).

Para os fins que norteiam este estudo, interessa-nos o *Balanced Scorecard*, uma vez que inclui medidas não financeiras relacionadas no Quadro 2. O *Balanced Scorecard* - BSC, proposto por Kaplan e Norton (1992), é um exemplo de sistema de avaliação de desempenho, no qual são estabelecidas e mensuradas metas para as unidades de negócios, sob quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos de negócios e aprendizagem e crescimento, por meio de um número limitado de medidas que se relacionam com objetivos estratégicos específicos, definidas numa abordagem *top-down*. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; LAWRIE; COBBOLD, 2004).

Na perspectiva do cliente, Kaplan e Norton (1992) ensinam que o *balanced socrecard* exige que os gestores traduzam sua declaração de missão geral no atendimento ao cliente em medidas específicas que reflitam os fatores que realmente importam para os clientes, que estão relacionadas ao tempo, à qualidade, ao desempenho e serviço, e aos custos. Assim, medidas não financeiras, relativas aos clientes, tais como pontualidade da entrega, nível de satisfação do cliente, número de defeitos percebido pelo cliente etc. alcançam importância no monitoramento da estratégia.

As medidas de processos internos de negócios focam nos fatores que têm maior impacto na satisfação do cliente que afetam o tempo do ciclo, produtividade, habilidades dos funcionários, etc., incorporando quais processos e competências devem exercer e especificar medidas para cada um (KAPLAN; NORTON, 1992). Índice de ocorrência de segurança, desenvolvimentos de novos produtos, qualidade do serviço/produto, retrabalho, são exemplos de medidas não financeiras relacionadas aos processos internos de negócios.

A perspectiva de aprendizagem e de crescimento se concentra em habilidades e em capacidades internas, a fim de alinhá-las aos objetivos estratégicos da organização, nos quais o processo de *Balanced Scorecard* muitas vezes identificará lacunas entre as competências e as capacidades necessárias, e as existentes, podendo tais lacunas serem abordadas e encerradas por iniciativas como o treinamento e desenvolvimento de pessoal. (MOORAJ; OYON; HOSTETTLER, 1999). Força de trabalho empregada, percentual de receitas de novos produtos/serviços, receita por empregado etc. são exemplos de métricas para essa perspectiva do *balanced scorecard*.

Quanto ao uso, o *balanced scorecard* (BSC) tem sido relatado em pesquisas que sinalizam sua disseminação em nível mundial. Kaplan (2012) reconhece a implementação bem-sucedida do BSC em milhares de empresas com e sem finalidades lucrativas e do setor público, cita um levantamento de Rigby e Bilodeau, segundo o qual esse instrumento tem sido regularmente listado como uma das dez principais ferramentas de gestão utilizadas em todo o mundo.

Em 2010, o BSC ocupou o 6º lugar dentre as dez ferramentas mais utilizadas em nível mundial (RIGDY; BILODEAU, 2011). Esta mesma posição foi ranqueada no levantamento de 2014, cuja presença está entre as dez ferramentas de gestão mais utilizadas ao longo do período de 10 anos (RIGDY; BILODEAU, 2015). Também foi uma das técnicas apontadas no estudo de Pavlatos e Kostakis (2015) como mais importante e mais utilizada durante a crise na Grécia do que antes dela, com médias de 5,49 e 5,41 para importância e uso, respectivamente, numa escala máxima de 7,0.

Devido à identificação de que 40% da sua amostra no Reino Unido nunca ou raramente usa medidas não financeiras de desempenho relacionadas com clientes, operações, inovação ou funcionários, Abdel-Kader e Luther (2006b) têm a impressão de que o *balanced scorecard* é mais falado do que aplicado, e que a mensuração de desempenho ainda é muito dominada por números financeiros.

Corroborando com esse entendimento, Curado e Manica (2010) mostram que apenas uma minoria de 10% das 30 grandes empresas da Ilha da Madeira pesquisadas usa o BSC.

Ainda destacam esse baixo nível de utilização do BSC cogitando o surgimento de questões sobre o tamanho (ilha bastante pequena) e sua localização inserir-se em território periférico da Europa. Além disso, os respondentes não adotantes apresentaram suas razões para tanto, argumentando ser muito caro para os benefícios gerados, de difícil implementação ou por não conhecerem a ferramenta.

No entanto, Curado e Manica (2010) consideram seus resultados paradoxais, uma vez que constataram 67% das empresas do estudo, mesmo não reconhecendo a adoção formal do BSC, descrevem o uso de conjuntos de indicadores no espírito do BSC, ao explorar a potencialidade da utilização de indicadores financeiros e não financeiros. Esses indicadores estão relacionados a quatro dimensões principais: satisfação do consumidor, qualidade do produto, eficiência interna e motivação dos recursos humanos, em graus diferentes, porém compatíveis com a relação de causa e efeito entre eles e as perspectivas do cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento, consideradas no BSC (CURADO; MANICA, 2010).

Tais resultados se mostram peculiares por se tratarem de grandes empresas e por se localizarem em continente europeu, cuja expectativa, segundo a literatura sobre o tema, seria de alta taxa de adoção. Diante dessa diversidade de taxa de adoção, Hoque (2014) explora o *status* da pesquisa sobre o *balanced scorecard* nos seus 20 anos de criação, constatando forte ênfase nos seus aspectos de *design*, implementação e uso, bem como poucos estudos situados em diferentes tipos de cenários de pesquisa em países em desenvolvimento ou emergentes.

Resultados de outras pesquisas combinam o uso do BSC com outras técnicas estrategicamente focadas. A exemplo disso, citam-se Pavlatos e Paggios (2009), ao descobrirem que a maioria dos 21,2% dos 85 hotéis gregos pesquisados adotantes do BSC usam *benchmarking* (18,8%). Chenhall e Langfield-Smith (1998a) observam que o *benchmarking* tem sido uma ferramenta defendida amplamente como uma forma importante de sensibilizar a organização a padrões de desempenho externos, porém com provas limitadas sobre sua adoção e benefícios derivados da sua utilização.

No estudo de Hyvönen (2005), dentre as opções de *benchmarking*, o referente aos processos operacionais obteve taxa de adoção relativamente moderada, assim classificada por 84% dos respondentes; o *benchmarking* das prioridades estratégicas e o dos processos de gestão ocuparam, respectivamente, a 11ª e 9ª classificação dentre aqueles com baixa taxa de adoção. Pavlatos e Kostaski (2015), referindo-se ao comportamento das empresas gregas pesquisadas durante a crise econômica de 2013, observaram que a crise levou a uma análise mais profunda por parte das empresas do seu ambiente e das suas fraquezas e pontos fortes, motivando-as,

também, a usar ferramentas de *benchmarking* para se compararem com organizações externas e não apenas com seu ambiente interno.

Para uma melhor gestão de crises, as empresas implementaram ferramentas de contabilidade gerencial contemporâneas, em especial as estratégicas, que podem ser mais eficazes no rastreamento das operações dos concorrentes, dos seus custos, do seu desempenho, mas também do cliente, munindo as empresas de melhores informações, inclusive sobre seu ambiente externo (PAVLATOS; KOSTASKI, 2015). A esse respeito, Jakobsen (2010) encontrou evidências do uso de *benchmarking* de informações de custos como uma das técnicas de Contabilidade Gerencial que apoia a compra nas relações interorganizacionais, utilizada para colocar pressão sobre o fornecedor ao fazer referência ao mercado, com a finalidade de encontrar um preço de fatura que reflita os custos de fabricação do produto para o fornecedor.

Do exposto, observa-se o uso de medidas de desempenho tradicionais, como as de rentabilidade/lucratividade, que são diretamente relacionadas com a Contabilidade e de cujas pesquisas empíricas consultadas apontam a sua utilização predominante. Porém, as medidas não financeiras têm conquistado espaço, transformando a concepção da avaliação de desempenho numa perspectiva ampla e inclusiva de aspectos não alcançados pelas medidas financeiras tradicionais, em que os achados empíricos sinalizam para um uso crescente e com expectativa futura de maior ênfase, contribuindo, assim, para uma avaliação de desempenho multidimensional e diversificada.

As práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro e à avaliação de desempenho comentadas são complementadas pela incorporação daquelas que se referem a planejamento e orçamentos, discutidas a seguir.

2.2.3.5 Práticas de Contabilidade Gerencial relativas a Planejamento e Orçamentos

Esta seção comenta o rol das práticas de contabilidade gerencial, relativas a planejamento e orçamentos apresentadas no Quadro 2, em que os orçamentos para controle de custos e para planejamento, o orçamento flexível e previsão de longo prazo integram o primeiro e o segundo estágios evolutivos do *framework* do IFAC, sendo considerados, neste estudo, como práticas tradicionais. Já o orçamento base zero e orçamento baseado em atividades, são consideradas como práticas avançadas e também são discutidas aqui.

O papel do planejamento e do orçamento no contexto organizacional alcança sua importância por relacionar-se com o controle gerencial, uma vez que se trata de uma visão disseminada por Anthony (1965) e corroborada por Hansen, Otley e Van der Stede (2003) que,

por sua vez, consideram o orçamento como a “pedra angular” do processo de controle gerencial em quase todas as organizações.

Merchant e Van der Stede (2007, p. 346) explicam que os sistemas de planejamento e orçamentos são ferramentas gerenciais potencialmente poderosas que servem a múltiplos propósitos, uma vez que fornecem um caminho para converter a visão gerencial em um conjunto organizado de táticas que são empregadas pelas suas organizações, fornecem um padrão que pode ser usado para julgamento do sucesso ou progresso organizacional e têm muitas implicações comportamentais, tais como o esforço investido na reflexão sobre o futuro e o compromisso de atingir metas de desempenho.

Assim, a utilização mais tradicional do orçamento se direciona para fins de controle, seja para controlar custos e para fins de motivação gerencial e/ou avaliação de desempenho. Com isso, o uso para controlar custos recebe críticas pela ênfase nas reduções de custos e não na criação de valor, com foco exclusivo no desempenho financeiro anual, o que pode causar um descompasso com decisões operacionais e estratégicas que enfatizam metas não financeiras e atravessam o ciclo de planejamento anual. (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Com a finalidade de motivar gerentes e avaliar o desempenho, o uso do orçamento pode ocasionar jogos orçamentários.

Diante do exposto, observa-se que, apesar do uso generalizado do orçamento, esse é alvo de críticas tanto de profissionais quanto da literatura acadêmica, no que se refere a sua eficácia como instrumento de controle. As principais críticas do processo organizacional de planejamento e orçamentário são resumidas por Hansen, Otley e Van der Stede (2003) como: a) é gerado apenas de mudanças incrementais, em relação aos planos e orçamentos de períodos anteriores, não é sensível a ambientes em rápida mutação; b) impõe uma estrutura vertical de comando e controle; c) centraliza a tomada de decisões e reprime a iniciativa; d) centra-se mais na redução dos custos do que na criação de valor, o que é muito caro para os poucos benefícios que produzem.

No rol de problemas com o orçamento, exemplifica-se aquele relacionado aos jogos orçamentários e aos comportamentos perversos. Jensen (2003) explica que remunerar as pessoas com base em seu desempenho, por meio do uso de orçamentos ou metas, conduz gerentes e subordinados a burlar o sistema orçamentário e a destruir valor de duas formas principais: ao mentirem na formulação de orçamento, o que esvazia o processo orçamentário de informação crítica imparcial; e ao jogarem com as metas orçamentárias, como por exemplo, quando gerentes definem metas facilmente acessíveis.

Apesar das críticas e debates calorosos, Libby e Lindsay (2010) realizaram um *survey* com 558 gestores de grandes empresas no Canadá e nos Estados Unidos, principalmente *Controller* e CFO, e encontraram evidências que a maioria dessas empresas continuam a usar orçamentos para fins de controle, percebem os mesmos como sendo de valor agregado e estão a adaptar sua utilização para responder aos problemas, ao invés de abandonar os orçamentos por completo. Abdel-Kader e Luther (2006b) constataram que 83% das indústrias de alimentos e bebidas do Reino Unido, que foram por eles pesquisadas, classificaram o orçamento como uma parte importante de seu planejamento estratégico de longo prazo.

Porém, os participantes da pesquisa de Libby e Lindsay (2010) também reconhecem que os comportamentos de jogo orçamentário são um problema nas empresas pesquisadas em ambos os países citados acima, embora pareça ser mais pronunciado nas americanas. Esse reconhecimento reforça o afirmado por Jensen (2003) que, apesar da maioria dos gerentes e dos analistas entender os jogos orçamentários como generalizados, poucos compreendem os enormes custos que se impõem às organizações e como reduzi-los.

Além de instrumento de controle, o orçamento pode ser usado para fins de planejamento. Com esse propósito, o orçamento pode contribuir na ligação com a estratégia organizacional. Entretanto, a ênfase tradicional do orçamento no controle gerencial reduziu o foco nos processos de planejamento operacional e estratégico (HANSEN; OTLEY; VAN DER STEDE, 2003). Daí os orçamentos estarem desconectados da estratégia, colocando-o em desuso com as demandas competitivas da empresa. (LIBBY; LINDSAY, 2010).

No entanto, alguns resultados de pesquisas não apoiam esse entendimento, como os achados de Libby e Lindsay (2010), em que 64% dos entrevistados canadenses percebem o processo orçamentário como um método eficaz para implementar a estratégia, levando os autores a concluírem que o processo orçamentário é usado em muitas empresas para promover o comportamento estrategicamente focado e é reconhecido como sendo um mecanismo importante para fazê-lo.

Outra prática orçamentária abordada neste estudo é o Orçamento base zero, cujo raciocínio se opõe ao de Orçamento incremental, uma vez que solicita o abandono dos valores orçados em períodos anteriores, agindo como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez. Para Jones (1998) a orçamentação base zero é mais exata, leva a necessidade de que todos os custos tenham de ser justificados e evita alocações orçamentárias puramente com base em [...] era necessário no passado, será necessário no futuro (JONES, 1998, p.98).

As formas de orçamentação de base zero são esclarecidas por Burrowes e Syme (2000) ao explicarem a distinção entre a forma forte e a fraca, em que, na primeira, o processo

orçamentário anual começa da base zero e envolve algum mecanismo para avaliar os custos e benefícios de aumentos nos gastos; enquanto, na forma fraca é envolvida uma abordagem crítica para níveis de despesa, combinados com algum processo de revisão. Burrowes e Syme (2000) também se reportam à noção de revisão de base zero de Anthony e Govindarajan, na qual uma abordagem do tipo Orçamentos base zero é aplicada não rotineiramente a atividades selecionadas.

Nesta perspectiva e para fins exemplificativos, cita-se o estudo de Jones (1998) que investigou organizações hoteleiras no Reino Unido e constatou que 39% da sua amostra utilizam o Orçamento base zero apenas para novos hotéis/projetos; enquanto que 32% das organizações pesquisadas usaram essa técnica para mais do que apenas novos projetos, variando da elaboração de 100% do orçamento em base zero, ou alguns custos a cada ano em base zero, ou todos os custos e receitas em base zero. Pavlatos e Paggios (2009) encontraram 49,4% das empresas hoteleiras gregas pesquisadas usando Orçamento base zero.

Ainda no rol das práticas de planejamento e Orçamento listadas no Quadro 2, e, partindo do princípio de que alguns custos são variáveis por mudarem com o volume de atividade, surge a ideia do Orçamento flexível, na qual o orçamento é flexionado, baseado no volume de vendas. Jones (1998) encontrou baixa taxa de utilização do Orçamento flexível, em que apenas 16% dos hotéis pesquisados relataram seu uso. Pavlatos e Paggios (2009) também encontraram baixa taxa de adesão ao Orçamento flexível, em que apenas 15,3% das empresas hoteleiras gregas pesquisadas fazem uso desta prática.

Tais resultados são considerados por Jones (1998) e Pavlatos e Paggios (2009) como merecedor de maior investigação, mas conjecturaram sua justificativa, baseando-se nos autores que citam, como decorrente de idiossincrasias do setor hoteleiro que possui relativa alta base de custos fixos, uma vez que essa prática é de melhor utilização em situação de alto custo variável. Contraditoriamente a Jones (1998) e Pavlatos e Paggios (2009), Uyar e Bilgin (2011) encontram alto uso do Orçamento flexível e baixa taxa de adoção do Orçamento base zero em hotéis turcos, uma vez que das 79 empresas pesquisadas, 55 utilizam o Orçamento flexível; enquanto apenas 12 usam a orçamentação base zero. Uyar e Bilgin (2011) ainda argumentam que a alta taxa de uso do Orçamento flexível pode ser atribuível a fatores externos, tais como condições econômicas flutuantes ou internos, tais como política.

No que se refere ao Orçamento baseado em atividades, como integrante das técnicas baseadas em atividades, a literatura aponta para taxas de adoção relativamente baixas. A exemplo, cita-se o estudo de Chenall e Langfield-Smith (1998a), cujas grandes empresas industriais australianas pesquisadas classificaram seus níveis de adoção relativos às técnicas

baseadas em atividade como relativamente baixos, incluindo a orçamentação baseada em atividades, bem como os benefícios delas derivados também se encontravam na categoria relativamente baixa.

Entretanto, Chenall e Langfield-Smith (1998a) observam que essa taxa de adoção encontrada na Austrália se mostra superior àquelas encontradas em estudos anteriores, relativos a outros países, como os Estados Unidos, Reino Unido e Europa Continental. Kamal (2015), embasado na sua revisão da literatura, explica que a maior parte das práticas de contabilidade gerencial e de custos recentemente desenvolvidas, tais como custeio baseado em atividades, custo-meta, valor econômico agregado etc., foram introduzidas entre profissionais australianos, por meio de revistas profissionais, *workshops* e conferências, porém o nível de adoção da maioria dessas novas técnicas fica relativamente aquém daquelas convencionais.

Pavlatos e Paggios (2009) encontraram baixas taxas de adoção do orçamento baseado em atividades, em que 14,1% dos hotéis gregos pesquisados declararam seu uso. Cruzando este resultado com o encontrado para o ABC, cuja taxa de adoção de 23,5%, concluíram que os hotéis começam a implementar o ABC e, depois, usam a análise de atividades realizadas durante essa implementação para preparar seus orçamentos. Este raciocínio segue o conjecturado por Abdel-Kader e Luther (2006b) para seus pesquisados da indústria de alimentos e bebidas do Reino Unido embora que, para esses, o orçamento baseado em atividades é visto como sendo mais importante e frequentemente mais usado do que o ABC, permitindo aos autores concluir que a orçamentação é mais valiosa do que o cálculo de custos.

Adicionalmente, Chenall e Langfield-Smith (1998a) também verificaram as áreas, nas quais os entrevistados indicaram que colocariam maior ênfase futura, para os próximos três anos. Nesse rol, encontram-se algumas práticas de contabilidade gerencial, recentemente desenvolvidas, dentre as quais todas as técnicas baseadas em atividades. O Orçamento baseado em atividades também está dentro das técnicas encontradas por Joshi (2001), como uma daquelas na qual será atribuída maior ênfase futura nas empresas industriais indianas, porém diferindo das empresas australianas, por se mostrarem adotantes lentas e tardias.

Nessa perspectiva, entende-se que a continuidade da orçamentação na vida organizacional demanda a necessidade de evolução das suas práticas. Libly e Lindsay (2010) se ressentem de evidências atualizadas sobre se e como as empresas estão adaptando seus sistemas de orçamentação, o que sinaliza possibilidades de estudos futuros, ao mesmo tempo em que se lembram da existência de exemplos na literatura, nas quais empresas altamente bem sucedidas utilizam orçamentação extensivamente, tanto para planejamento quanto para controle.

Do exposto, observa-se que, apesar das críticas, o orçamento não dá sinais de perder fôlego na sua utilização prática. Conforme relatado nos resultados de pesquisas citados, seja pelo uso das práticas orçamentárias tradicionais, voltadas ao controle gerencial, ou por meio do uso atual ou potencial daquelas recentemente desenvolvidas, como a orçamentação baseada em atividades, estão presentes em variados contextos operacionais e geográficos, cuja ênfase futura apontada pela literatura converge para o entendimento da sua contínua existência na vida das organizações.

2.2.3.6 Estudos Correlatos

Após discussão sobre cada uma das práticas de Contabilidade Gerencial incluídas no presente estudo, conforme as seções anteriores, torna-se necessário revisitar as pesquisas empíricas sobre o tema, que, em suas conclusões, permitem o conhecimento do estágio evolutivo delas na realidade organizacional.

Esta seção se dedica a explorar esse assunto, sem a pretensão de esgotá-lo ou de realizar uma extensa análise bibliométrica, mas sim de obter *insights* sinalizadores deste uso. Para tanto, elaborou-se o Quadro 4 que sintetiza o relato de 14 pesquisas sobre o tema, indicando sua autoria, campo amostral e principais conclusões. Tal síntese subsidia os comentários seguintes que abordam os aspectos dos achados das pesquisas e suas contribuições, bem como são conjecturadas algumas críticas.

Quadro 4 – Estudos relacionados às Práticas de Contabilidade Gerencial

Autores (ano)	Campo amostral	Conclusão
1- Abdel-Kader e Luther (2006b)	122 empresas do setor de alimentos e bebidas do Reino Unido, representadas pelos seus contadores gerenciais.	Os resultados sugerem que as empresas britânicas de alimentos e bebidas não estão na vanguarda quando se trata de adotar novas técnicas de Controle Gerencial, mas que características específicas da indústria, como o alto nível de segurança e outras regulamentações e o poder de um pequeno grupo de varejistas dominantes, estão conduzindo à aplicação de práticas de contabilidade gerencial adequadas.
2- Abdel-Kader e Luther (2008)	245 entrevistados, sendo 122 contadores gerenciais e 123 gerentes de produção de empresas industriais do setor de alimentos e bebidas do Reino Unido.	Os resultados mostraram que práticas de contabilidade gerencial sofisticadas são enfatizadas em empresas que têm as seguintes características: um ambiente altamente incerto, clientes poderosos, uma estrutura descentralizada, dimensões relativamente grandes e empregam tecnologia de fabricação avançada, gestão da qualidade total e Just-in-time (JIT).
3- Albu e Albu (2012)	109 questionários respondidos por alunos do mestrado em programas de	- As técnicas mais frequentemente adotadas são a medição do desempenho financeiro e o planejamento e orçamentação.

	contabilidade e por contadores profissionais qualificados na Romênia.	- Os fatores mais importantes associados à existência e uso de práticas de contabilidade gerencial são o tipo de capital e o tamanho. As entidades multinacionais e o capital estrangeiro atuam, assim, como um importante fator institucional na adoção das práticas "modernas" do tipo ocidental. - As competências de contabilidade gerencial (competências contábeis e do suporte gerencial, bem como a interação entre gerentes e contadores) e a tributação são fatores significativos que afetam as práticas de contabilidade gerencial nos países em desenvolvimento.
4- Macohon e Beuren (2016)	15 indústrias de médio porte do setor moveleiro, situadas no município de São Bento do Sul /SC - Brasil.	Conclui-se que o Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera nas empresas do polo industrial moveleiro de São Bento do Sul/SC. As empresas apresentam 58% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio vem logo em seguida, com 53% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio apresenta 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados. Já o Quarto Estágio aparece com apenas 21% dos artefatos em fase de implantação e implantados.
5- Baines e Langfield-Smith (2003)	141 gerentes gerais representantes de organizações industriais na Austrália.	Os resultados indicam que as organizações bem-sucedidas estão mudando para estratégias que colocam maior ênfase no serviço ao cliente e na inovação de produtos (estratégia de diferenciação). Essas estratégias incentivam o aumento do uso de tecnologias avançadas de fabricação que permitem a organização atender mais economicamente as preferências do cliente, bem como melhorar a qualidade do produto. Uma estratégia de diferenciação também leva a um maior uso de estruturas baseadas em equipes, proporcionando uma base para um foco mais forte do cliente, e também o maior uso de técnicas avançadas de contabilidade gerencial destinadas a apoiar o foco no cliente. Cada uma destas iniciativas conduz a uma maior dependência do sistema de contabilidade gerencial por meio do fornecimento de uma série de medidas de desempenho não financeiras. A mudança nesses fatores organizacionais parece ser uma resposta unicamente à mudança na ênfase estratégica.
6- Chenhall e Langfield-Smith (1998a)	78 grandes empresas industriais na Austrália.	As técnicas tradicionais de contabilidade gerencial foram mais amplamente adotadas do que as técnicas recentemente desenvolvidas, por grandes empresas industriais australianas. Muitas empresas pretendiam colocar maior ênfase nessas novas técnicas no futuro, particularmente as técnicas baseadas em atividades e <i>benchmarking</i> .
7- Joshi (2001)	60 indústrias de grande e médio porte e multisetoriais na Índia, cujos respondentes foram os gerentes de finanças e contabilidade e gerentes não contábeis (gerente de produção, geral, de <i>marketing</i> , etc.)	As empresas indianas dependem fortemente das técnicas tradicionais de contabilidade gerencial. As taxas de adoção de práticas recentemente desenvolvidas têm sido bastante baixas e lentas. O estudo revela que na maioria dos casos, os benefícios mais elevados foram derivados das práticas tradicionais em comparação com as práticas recentemente desenvolvidas.

8- Joshi et al (2011)	57 empresas listadas em bolsa, localizadas em seis países do Golfo.	- Relatamos as maiores taxas de adoção na Gestão de Custos para gestão da qualidade total (TQM), gestão baseada em atividades (ABM), custeio baseado em atividade (ABC) e custeio <i>Kaizen</i>. Em contraste, verificou-se uma adoção moderada para todos as práticas de contabilidade gerencial na categoria de medição de desempenho. - O maior uso projetado pelas empresas é para práticas de contabilidade gerencial na categoria mensuração de desempenho, especificamente medidas de desempenho não-financeiras, taxa de valor ao acionista e <i>balanced scorecard</i> (BSC). - Poder e Política são fatores organizacionais importantes na mudança da contabilidade gerencial; E eles parecem ser mais influentes em relação às principais razões citadas pelos respondentes pela não adoção das práticas de contabilidade gerencial em comparação com a motivação econômica (Custo-benefício).
9- Pavlatos e Kostakis (2015)	301 grandes empresas gregas, pertencentes a grupos industriais diferentes, representadas pelos seus principais executivos (CEOs).	- A importância e o uso dos sistemas ABC, planejamento, estratégia e técnicas de contabilidade gerencial estratégica aumentaram durante a crise grega de 2013, ao mesmo tempo que diminuiu o nível de importância e uso das técnicas tradicionais de contabilidade de custos. As técnicas de orçamentação ainda são amplamente utilizadas.
10 – Anh, Nguyen e Mia (2011)	181 empresas de médio e grande porte e entrevistas de acompanhamento realizadas com 20 dos respondentes, chefe ou vice-chefe do departamento de contabilidade de empresas vietnamitas;	- As práticas de contabilidade gerencial Ocidentais "tradicionais", foram mais amplamente adotadas que as práticas "contemporâneas", em linha com os achados de estudos anteriores. - Os resultados sugerem que as práticas tradicionais também foram percebidas como de maior benefício do que as práticas contemporâneas. - Há evidências de que práticas de contabilidade gerencial com altos níveis de benefícios percebidos têm altas taxas de adoção ou experimentam aumentos rápidos dessas taxas. - Os resultados do inquérito suportam a expectativa anterior de que as taxas de adoção das práticas de contabilidade gerencial foram menores para as empresas estatais do que para as empresas de ações conjuntas que, por sua vez, foi menor que para <i>joint ventures</i> com interesses externos significativos. - Os resultados suportam a expectativa anterior de que as taxas de adoção das empresas do setor comercial foram inferiores às das empresas industriais e de Serviços.
11- Pavlatos e Paggios (2009)	85 empresas hoteleiras gregas	- As taxas de adoção de muitas práticas recentemente desenvolvidas são muito satisfatórias, enquanto que as técnicas gerais de contabilidade gerencial tradicionais foram mais amplamente adotadas do que ferramentas recentemente desenvolvidas. - As ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial, como o cálculo de custos por absorção e a orçamentação para avaliar o desempenho dos gestores, terão uma ênfase limitada no futuro. - Os hotéis estão dando ênfase menor nos sistemas tradicionais de custeio e mais ênfase nos sistemas ABC. Os hotéis pretendem dar mais ênfase ao BSC e ao <i>benchmarking</i>.

12- HYVÖNEN (2005)	51 grandes indústrias finlandesas do setor madeireiro, de metais e eletrônico.	- Todas as variáveis contábeis gerenciais foram adotadas pela maioria dos respondentes. Uma característica comum a todas as categorias é ainda maior ênfase futura nas práticas mais bem classificadas. Além disso, os benefícios relativos dos últimos 3 anos e a ênfase futura nos próximos 3 anos são geralmente maiores quando o tamanho da empresa aumenta. - As três práticas mais benéficas na contabilidade gerencial são as medidas financeiras tradicionais, incluindo o lucro divisional na avaliação de desempenho, o orçamento para o controle de custos e o cálculo de custos variáveis. - A ênfase futura está na análise da lucratividade do produto, no orçamento para o controle de custos e nas medidas qualitativas na avaliação de desempenho. Medidas financeiras vão ser importantes no futuro, mas também foi visto que uma maior ênfase vai ser colocada em práticas mais recentes. - Quando comparados com outros estudos realizados na Europa, as diferenças nas técnicas de contabilidade gerenciais não são distintas. Shields (1998), Macintosh (1998) e Lukka e Granlund (1998) também apontam para uma certa homogeneidade na Europa.
13- Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004)	Revisão de literatura referente aos achados empíricos de quatro países asiáticos: Cingapura, Malásia, China e Índia.	- Em geral, as evidências analisadas sugerem que o uso de ferramentas de contabilidade gerencial contemporânea é deficiente nos quatro países estudados. - O uso de técnicas tradicionais de contabilidade gerencial continua forte. - Corroboram com Tho <i>et al.</i> (1998) que fornecem várias razões pelas quais as práticas contábeis gerenciais tradicionais ainda são amplamente utilizadas nos países em desenvolvimento: a falta de conhecimento de novas técnicas, a falta de especialização e, talvez, mais importante, a falta de apoio da alta administração. Outros fatores incluem o alto custo de implementação e o fato de que simplesmente não havia "nenhuma razão para mudar" da técnica tradicional para a nova ferramenta.
14- Uyar (2010)	61 empresas de pequeno, médio e grande portes, de várias indústrias, que operam em Istambul, na Turquia.	- As três principais práticas contábeis gerenciais são a orçamentação, planejamento e controle, e análise custo-volume-lucro. - rentabilidade decrescente, aumento dos custos e da concorrência, e crises econômicas são os fatores, que aumentam a importância percebida da contabilidade de custos. - Os resultados indicam que as empresas percebem ferramentas de contabilidade gerencial tradicional ainda importante. Novas práticas contábeis gerenciais, como o planejamento estratégico e preços de transferência são percebidos menos importantes do que a tradicionais. Assim sendo, as empresas precisam melhorar neste aspecto.

Fonte: Elaboração própria baseada na revisão de literatura adotada.

Os achados das pesquisas sintetizadas no Quadro 4 permitem a visualização da predominância das práticas tradicionais de Contabilidade Gerencial em detrimento daquelas

consideradas contemporâneas, conforme encontrado em Cenhall e Langfield-Smith (1998a) na Austrália, Joshi (2001) na Índia, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) em países asiáticos, Pavlatos e Paggios (2009) na Grécia, Uyar (2010) na Turquia e Anh e Mia (2011) no Vietnã.

Abdel-Kader e Luther (2006b) e Macohon e Beuren (2016) constataram predominância nas empresas pesquisadas das práticas incluídas no 1º estágio evolutivo do *framework* do IFAC, no Reino Unido e São Bento do Sul (Brasil), respectivamente. Com base nessas constatações, observa-se que a predominância de tais práticas não é prerrogativa exclusiva dos países em desenvolvimento. As práticas de contabilidade gerencial falham em satisfazer as necessidades da indústria de hoje e do ambiente competitivo que, embora haja um atraso no desenvolvimento e implementação de inovações entre economias centrais e economias emergentes, a falta de ajuste entre ferramentas e práticas não é aguda nos países em desenvolvimento (WAWERU, 2010), implicando a pertinência dessa crítica independente do contexto geográfico considerado.

Nesse ponto, cabe esclarecer que a maioria dos estudos citados não considera o *framework* evolutivo do IFAC e prefere segregar as práticas de contabilidade gerencial entre tradicionais e contemporâneas, ou recentemente desenvolvidas. Entretanto, esta tipologia é pouco esclarecida por quem faz uso dela, limitando-se a oferecer exemplos daquelas que podem ser incluídas em cada tipo. Chenhall e Langfield-Smith (1998a) incluem, como práticas de contabilidade gerencial “tradicionais” o uso de sistemas orçamentários para planejamento e controle, medidas de desempenho como ROI, relatórios de lucros divisionais e técnicas de custo-volume-lucro para decisões.

Uma variedade de práticas de contabilidade gerencial “contemporâneas” inclui várias formas de *benchmarking*, técnicas baseadas em atividade, tais como custeio baseado em atividades e gestão baseado em atividades; Medidas de desempenho balanceadas; Medidas de desempenho baseadas em equipes, Medidas baseadas em funcionários; e planejamento estratégico. (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a). Devido à ausência de maior definição do que são práticas de Contabilidade Gerencial tradicionais e contemporâneas, optou-se, neste estudo, por seguir a divisão estabelecida no *framework* do IFAC, cujas definições em seus respectivos quatro estágios evolutivos foram comentadas na seção 2.2.3.2.

A literatura menciona várias razões que podem ter contribuído para predominância do uso das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, desde argumentos que se amparam na teoria da contingência até fatores internos organizacionais. Há relação positiva do nível de concorrência e do tamanho, por exemplo, com o uso de práticas de contabilidade gerencial mais desenvolvidas (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009); Crise econômica impõe maior necessidade de informações mais confiáveis e precisas, no que se refere ao controle e à gestão de custos, que

podem ser fornecidos principalmente por sistemas de custeio contemporâneos (PAVLATOS; KOSTAKIS, 2015).

Outros estudos incluem a cultura nacional como variável com potencial explicativo importante das práticas de contabilidade gerencial, a exemplo de Joshi (2001), baseados no entendimento de que a contabilidade é um produto do seu ambiente. Entretanto, Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) observam que as empresas dos quatro países asiáticos analisados estão constantemente a adotar práticas tradicionais de Contabilidade Gerencial, apesar dos seus valores culturais nacionais serem, até certo ponto, diferentes, fazendo-os considerar a perspectiva de semelhanças globais das práticas de contabilidade gerencial como área potencial para exame.

Estrutura organizacional (centralização x descentralização) e natureza da tomada de decisão (top-down x bottom up) (GLAISTER *et al.*, 2008); percepção onerosa da relação custo-benefício de adoção de novas práticas de Contabilidade Gerencial (JOSHI, 2001); falta de conhecimento e especialização em novas técnicas, falta de apoio da alta administração e o alto custo de implementação (Sulaiman; Ahmad; Alwi, 2004) são exemplos de fatores presentes na literatura, como características internas organizacionais, que podem impactar na decisão de inovar ou não em relação à adoção de práticas de contabilidade gerencial.

Visto assim, há amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais, que afetam a forma como as práticas individuais surgem, incluindo fatores idiossincráticos exclusivos da empresa (SCAPENS, 2006). Dentre essas idiossincrasias, Abdel-Kader e Luther (2008) constataram que as empresas do seu estudo adotam práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas à medida que diminui seu poder em relação aos seus clientes, descobrindo que o poder do cliente é um dos fatores que explicam o nível de sofisticação dessas práticas.

Abdel-Kader e Luther (2008) afirmam que nenhum estudo anterior ao deles investigou os efeitos do poder dos clientes no nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial. Nessa linha de raciocínio, além do poder do cliente, a relação com fornecedores também pode impactar o uso das práticas de contabilidade gerencial. Isto é, as relações contratuais com clientes e fornecedores podem ajudar a explicar o uso dessas práticas. Assim, a pretensão do presente estudo é contribuir para ajudar a preencher essa lacuna na literatura.

Pela leitura do Quadro 4, pode-se observar, ainda, que os estudos abrangem contextos geográficos diversificados, incluindo países desenvolvidos e em desenvolvimento, tais como Austrália, Reino Unido, Índia, Grécia, Turquia, dentre outros. Tais estudos assumem a característica, inclusive, de pesquisas interculturais como a de Joshi (2001) que comparou seus achados de empresas indianas com aqueles identificados por Chenhall e Smith (1998a) na

Austrália, e a pesquisa de Hyvönen (2005) que cotejou seus resultados obtidos na Finlândia também com Chenhall e Smith (1998a).

Entretanto, estudos comparativos entre países, no que se refere a práticas de contabilidade gerencial recebem críticas por, geralmente, tais práticas terem sua gênese em países desenvolvidos e serem transportadas para outros países sem considerações contextuais política-econômica-social. A literatura tem advertido contra a transportabilidade dessas práticas entre países, uma vez que essas principalmente advêm de países desenvolvidos e seu deslocamento para lidar com condições divergentes sob as quais operam diferentes empresas, sem considerar o ambiente político, econômico, social e cultural que envolve a empresa, não parece ser adequado. (KAMAL, 2015).

Esta falta de adequação é corroborada por Waweru (2010) que, em sua revisão de literatura, lista como uma das principais críticas às práticas de contabilidade gerencial, o fato de os instrumentos e sistemas de contabilidade gerencial terem sido desenvolvidos principalmente em economias centrais, mas não serem totalmente utilizados em países em desenvolvimento, particularmente por empresas de médio e pequeno portes.

Por outro lado, considerar a diferenciação entre países, a priori, no rol das práticas de contabilidade gerencial alvo das pesquisas pode prejudicar seu potencial comparativo. Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) advertem que os estudos comparativos entre países podem ter significativa ameaça para a validade dos resultados, devido ao tamanho das empresas pesquisadas, procedimentos de amostragem e tipos de medidas heterogêneos em cada estudo, sugerindo que essas deficiências sejam contornadas com a condução da pesquisa de cada país usando o mesmo instrumento e assegurando que os procedimentos de amostragem e a amostra escolhida sejam consistentes entre países.

Observa-se também a pertinência desse comentário, apesar de alguns estudos adotarem o mesmo instrumento de pesquisa, como o estudo de Joshi (2001) que utilizou o mesmo questionário da pesquisa de Chenhall e Langfield-Smith (1998a), mas com diferentes composições amostrais, em termos de tamanho e público respondente, dentre outros. No entanto, Kamal (2015) ressalta a possibilidade do desenvolvimento de estudos entre países que explorem os sistemas “importados”, isto é, a forma como as empresas estrangeiras que se estabelecem em países em desenvolvimento adapta os seus sistemas de contabilidade gerencial para o contexto do mundo em desenvolvimento.

Outra lacuna sobre estudos comparativos a ser explorada diz respeito à comparação das mesmas empresas em momentos distintos, a exemplo de Pavlatos e Kostakis (2015) que investigaram as práticas de Contabilidade Gerencial em uso na Grécia antes (2008) e durante

(2013) a crise econômica grega. Tais estudos podem contribuir para o entendimento de como essas práticas evoluem ao longo do tempo e quais fatores são responsáveis pela mudança.

As configurações geográficas nas quais os estudos descritos no Quadro 4 estão inseridos chama a atenção pela escassez deles no contexto brasileiro, uma vez que o único listado, de autoria de Macohon e Beuren (2016), não se refere ao nível de país, como os demais, mas sim em nível local. O presente estudo pretende contribuir para inserir o Brasil no cenário da pesquisa internacional em práticas de contabilidade gerencial.

Por fim, ressaltam-se outras críticas sobre a literatura empírica do uso das práticas de contabilidade gerencial, segundo as quais grande parte desses estudos são exploratórios e descritivos, não estão fundamentados em teoria, e carentes de análise estatística rigorosa dos seus resultados, que são limitados às porcentagens e a frequências (SULAIMAN; AHMAD; ALWI, 2004). Em relação a esses aspectos, o presente estudo se propõe a realização de estudos de caso detalhados, nos quais serão identificadas as práticas utilizadas e explicadas suas relações contratuais como determinantes das práticas existentes, cuja análise se fundamenta na teoria institucional, relativa à Teoria dos Custos de Transação. Dessa forma, espera-se acrescentar contribuições aos estudos exploratórios e descritivos anteriores.

Os dois eixos do embasamento teórico deste estudo, tratados até aqui, que são a Teoria dos Custos de Transação e o Controle Gerencial encontra sua interseção na visão de Speklé (2001; 2002; 2003) que pesquisou sobre a Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial, a seguir apresentada.

2.2.4 O Controle Gerencial na Perspectiva da Teoria dos Custos de Transação

A literatura em Controle Gerencial contém estudos que demonstram sua interface com a perspectiva teórica da Teoria dos Custos de Transação. A exemplo, cita-se Van der Meer-Kooistra e Vosselman, (2000) que investigaram como as relações interfirmas podem ser controladas, indicando fatores que influenciam na escolha da estrutura de Controle Gerencial por meio de um estudo de caso relativo à terceirização.

O estudo de Van der Meer-Kooistra e Vosselman, (2000) assim como outros citados por Speklé (2001) ilustram seu entendimento sobre essas pesquisas, para quem estas se limitam a focar problemas específicos de controle, em casos específicos ou em instrumentos de controle específicos, implicando não utilização da Teoria dos Custos de Transação para construir uma teoria mais geral para apoiar o estudo das estruturas de Controle Gerencial.

Assim, Speklé (2001; 2002; 2003) explora essa lacuna na literatura, elaborando um *framework* que ele denomina de Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial, mediante o entendimento de que o Controle Gerencial estuda os processos e mecanismos que as organizações usam para influenciar o comportamento dos atores participantes da organização, de modo a contribuir para a realização dos objetivos organizacionais.

Essa contribuição dos atores para realização dos objetivos organizacionais é alvo do Controle Gerencial que tem o intuito de garantir sua qualidade. Ressalta-se que os atores participantes não estão apenas dentro dos limites da empresa, mas também incluem, por exemplo, clientes e fornecedores, que, ao se relacionarem com a empresa, contribuem para realização dos seus objetivos. Assim, Speklé (2001) entende, com base na Teoria dos Custos de Transação, que as estruturas do Controle Gerencial podem ser analisadas como contratos (implícitos ou explícitos, formais ou informais) entre a organização e seus membros e que servem para governar as contribuições.

Speklé (2001, 2002, 2003) argumenta que a Teoria dos Custos de Transação sugere que as estruturas do Controle Gerencial podem ser entendidas como soluções para os problemas de coordenação, adaptação, incentivo e execução que surgem na contratação e controle dessas contribuições. Tais problemas se originam de duas fontes principais: (1) as características do comportamento humano, preocupando-se com a racionalidade limitada e o oportunismo; (2) os atributos das atividades nas quais a organização se envolve e as contribuições necessárias dos membros da organização para apoiar essas atividades.

Os atributos das atividades a controlar e os problemas de controle a que dão origem envolvem três variáveis: incerteza, ou à medida que as atividades e as contribuições desejadas são passíveis de programação *ex ante*, também chamada de programabilidade; o grau de especificidade dos ativos, ou até que ponto os usos alternativos dos investimentos feitos para apoiar a atividade envolvem perdas de oportunidade; e a intensidade da assimetria de informações *ex post*, ou intensidade do impacto *post hoc* sobre a informação. (SPEKLÉ, 2002, 2003).

Ao tentar lidar com esses problemas, as organizações adotam estruturas de Controle Gerencial apropriadas, nas quais podem ser discernidos padrões de controle típico que diferem em sua capacidade de resolução de problemas, tornando-as apropriadas para a governança de algumas atividades e contribuições, mas não para outras. A esses padrões, Speklé (2001) denomina de arquétipos de controle, cuja definição é dada por ele como sendo uma configuração discreta e característica de dispositivos de controle que é descritiva e teoricamente

representativa de um grupo significativo de estruturas e práticas de Controle Gerencial e observáveis.

Nessa perspectiva, a essência do argumentado por Speklé (2001, 2002, 2003) é que as atividades diferem de modo previsível nos problemas de controle a que dão origem, enquanto que os arquétipos de controle diferem em sua capacidade de resolução de problemas e que os alinhamentos entre os dois podem ser explicados delineando as propriedades de eficiência dessa correspondência.

Dessa forma, assim como a Teoria dos Custos de Transação se preocupa em alinhar as estruturas genéricas de governança com as características da transação, a Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial cuida do alinhamento entre os arquétipos de controle e as características das contribuições. Os Quadros 5 e 6 sintetizam o *framework* de Speklé (2001) para Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial. O Quadro 5 se refere às características dos nove arquétipos de controle identificados.

Em linhas gerais, os arquétipos de controle apresentados nos Quadros 5 e 6 podem ser definidos com base em Speklé (2002), como: o controle de comprimento de braço que está relacionado a atividades genéricas, relativamente inespecíficas para as quais existe um mercado externo, mas que são internalizadas de modo que a intervenção gerencial representa um controle adicional; já o controle da máquina está associado com programas maduros e com atividades rotineiras, enfatizando a programação, monitoramento de progresso e correção de desvios de direções pré-definidas.

O controle exploratório é de natureza altamente informal e tipicamente caracterizado pela ausência de responsabilidades individuais, claramente definidas e demarcadas; Por fim, o controle de fronteira é uma estrutura de último recurso esperada em condições, nas quais uma orientação mais positiva, e não proibitiva, não pode ser dada e aplicada. (SPEKLÉ, 2002).

Quadro 5 – Características dos Arquétipos de Controle

ARQUÉTIPO DE CONTROLE		ASPECTOS CARACTERÍSTICOS (INDICATIVO)
Controle de Mercado		Padrões e conformidade induzidos pela concorrência
Controle de Comprimento do Braço	Hierárquico	Autonomia significativa; O controle é alcançado principalmente pela exposição ao mercado. Pouca tentativa de fixar padrões de desempenho antecipadamente. Compensação relacionada ao desempenho. Pouco envolvimento hierárquico, desde que o desempenho esteja em conformidade com os padrões de mercado (<i>ex post</i>).
	Híbrido	Contratos detalhados, razoavelmente completos. Acordos de reféns para assegurar o cumprimento das disposições contratuais. Arbitragem para resolver conflitos.
Controle da Máquina	Orientado à Ação	Padronização de comportamento. Normas codificadas, regras, instruções, etc. Monitoramento e supervisão detalhados para garantir o cumprimento. Baixa tolerância a desvios de normas ou instruções.
	Orientado ao Resultado	Metas de desempenho predefinidas e codificadas. Orçamento de definição de tarefas. Bônus dependentes do desempenho. Estilo de avaliação limitado pelo Orçamentos.
Controle Exploratório	Hierárquico	Compartilhamento de informações entrincheirado na estrutura organizacional e no design do processo (vagas responsabilidades, dependências mútuas). Avaliação de desempenho baseada em padrões emergentes. Recompensas por meio da promoção (incluindo revisões salariais periódicas), com base no desempenho a longo prazo. Pouca ênfase nos instrumentos formais de controle.
	Híbrido	Contratos de "orientação geral" relativamente não específicos. Competição latente (mas facilmente ativada) ou endogenizada para garantir um desempenho proporcional. Avaliação de desempenho baseada em padrões amplos e emergentes. A partilha de informação auto-executória por causa da natureza participativa e interativa do processo de execução do contrato.
Controle de Fronteira	Hierárquico	Códigos de conduta / sistemas de fronteira prescritivos. Autorização orçamentária de despesas (máximas). Combinação de agentes por meio de reféns. Auditorias externas.
	Baseado no Mercado	Contratação de bens ou serviços no mercado. Confiança nos efeitos de reputação para evitar desempenho abaixo do padrão.

Fonte: Baseado em Speklé (2001)

Para uma melhor compreensão, o Quadro 6 apresenta o alinhamento entre os arquétipos de controle e seus determinantes, em termos das três variáveis definidoras das características das contribuições exigidas: programabilidade, grau de especificidade e impacto da informação.

Quadro 6 – Determinantes dos Arquétipos de Controle

Programação <i>ex ante</i> das Contribuições (Certeza)	Grau de Especificidade do Ativo	Impacto da Informação <i>post hoc</i> para Avaliação do Desempenho	Arquétipos de Controle
Alto	Baixo	-	Controle de Mercado – Controle baseado na concorrência.
	Moderado	-	Controle de comprimento do braço (hierárquico ou híbrido) -(Quase) independente: Resultado de controle pré-definido com base em normas derivadas do mercado ou das disposições contratuais.
	Alto	-	Controle administrativo baseado na codificação do comportamento (orientado à ação) ou metas de desempenho predefinidas (orientadas para os resultados).
Baixo	Baixo	-	Controle de Mercado – Controle baseado na concorrência.
	Moderado	Baixo	Controle Exploratório (hierárquico ou híbrido) - Controle baseado em ideias convergentes que se acumulam e se disseminam durante o processo. Convergência, quer administrativamente induzida, quer com base na partilha de informação disciplinada pelo mercado.
		Alto	Controle de fronteira (hierárquico ou com base no mercado) - contratação de mercado se os efeitos de reputação são confiáveis; caso contrário controle prescritivos de origens administrativas.
	Alto	Baixo	Controle exploratório (hierárquica) - controle administrativo e disseminação baseado em convergir conhecimentos que se acumulam durante o processo.
		Alto	Controle de fronteira (hierárquico) - controle administrativo por meio de interdição, enfatiza o comportamento a ser evitado.

Fonte: Baseado em Speklé (2001)

Os Quadros 5 e 6 facilitam a compreensão do *framework* de Speklé (2001) e mostram o aparato disponível em cada estrutura de controle (arquétipo de controle) para lidar com as três características definidoras das contribuições, em seus graus variados (baixo, moderado e alto).

As ideias, apostas nos quadros 5 e 6, têm sua utilidade na determinação dos arquétipos de controle. Esses arquétipos são apropriados ou não para lidarem com as contribuições a serem controladas, permitindo seu alinhamento, com base nas credenciais determinantes e explicativas das estruturas apropriadas para solucionar os problemas de coordenação, de adaptação, de incentivo e de execução que surgem na contratação e controle dessas contribuições.

Entretanto, vê-se que a tipologia dos arquétipos de controle identificada na Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial precisa abrigar também as práticas de controle gerencial no geral, e as práticas de contabilidade gerencial em particular, que podem contribuir para a resolução dos problemas de contratação. Esta tese se concentra nas práticas de contabilidade gerencial, cujas características contratuais reguladoras das contribuições exigidas podem se constituir em um dos seus fatores determinantes.

No contexto das práticas de contabilidade gerencial, os atributos das transações e dos contratos, pela lente da Teoria dos Custos de Transação, podem ser entendidos como um fator contingente à adoção de tais práticas, motivo pelo qual a seção a seguir se dedica a discutir a Teoria da Contingência, suas premissas, origem, precursores e sua aplicação à Contabilidade Gerencial.

2.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A inserção dos fundamentos da Teoria da Contingência, neste estudo, deve-se a dois aspectos, além do comentado por Scapens (2006), que alertou para a necessidade de reconhecer fatores idiossincráticos exclusivos para compreensão das práticas de contabilidade gerencial.

O primeiro aspecto diz respeito a alguns estudos sobre práticas de contabilidade gerencial que discutem fatores contingenciais, tais como nível de concorrência, tamanho e cultura nacional, associados a um maior uso dessas práticas mais recentemente desenvolvidas. (PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; SULAIMAM; AHMAD; ALWI, 2004; ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Chenhall (2003), ao analisar criticamente os resultados de estudos baseados em contingência ao longo dos últimos 20 anos, entende que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados.

O outro aspecto motivador da inclusão de variáveis contingenciais na presente pesquisa se apoia no entendimento de Otley (2016), segundo o qual toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, uma vez que procura descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para organizações específicas em suas circunstâncias específicas. Nesse escopo, insere-se o presente estudo, uma vez que procura associar atributos das transações e dos contratos, que são específicos da organização e em circunstâncias particulares, às práticas de contabilidade gerencial.

Nesta perspectiva, esta seção se encontra subdividida em duas, sendo a primeira destinada a apresentar, sinteticamente, as premissas, origem e pioneiros dos estudos sobre a

Teoria da Contingência e a segunda discorre sobre esse embasamento teórico nos estudos de Contabilidade Gerencial.

2.3.1 Premissas, Origem e Precursores da Teoria da Contingência

A palavra contingência está relacionada a incerteza, casualidade e, como tal, escapa do controle de uma pessoa, seja ela física ou jurídica. Significa também que algo é verdadeiro somente sob condições especificadas. (CHENHALL, 2003; SANTOS *et al.*, 2016). Nos estudos organizacionais, a Teoria da Contingência contribui para análise da estrutura das organizações, reconhecendo que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações, em que a organização ótima é contingente a fatores contingenciais. (DONALDSON, 2012). Assim, a pesquisa embasada na Teoria da Contingência procura identificar o fator ou fatores particulares que moldam a estrutura organizacional.

Antes do surgimento dos primeiros estudos que formam a base da teoria da contingência, havia a Escola Clássica da Administração, datada do final do século XIX, que preconizava uma única forma de estrutura organizacional, na qual o processo decisório era *top down*, e havia pouco espaço para a participação do empregado e para a inovação. Noutra vertente, a Escola das Relações Humanas preconizava que os empregados deveriam ser tratados como parceiros e poderiam contribuir no processo de tomada de decisão. (DONALDSON, 2012).

Além disto, surge a abordagem sistêmica entre os anos de 1950 e 1960, que defende uma visão integrativa, ao perceber as organizações como sistemas e subsistemas que interagem com o ambiente, capaz de se ajustar tempestivamente a este, com vistas à busca de um equilíbrio perante os fatores que a influenciam (SANTOS *et al.*, 2016). Neste contexto, surgem, na segunda metade do século XX, os primeiros estudos que formam a base da Teoria da Contingência. O Quadro 7 apresenta resumidamente alguns desses estudos.

Quadro 7 – Precursores da Abordagem Contingencial

Autor(es)	Resumo do Estudo
Burns e Stalker (1961)	Distinguiram a estrutura organizacional de indústrias eletrônicas em duas tipologias – mecanicistas e orgânicas. Estruturas mecânicas são aquelas verticalmente administradas (alto grau de especialização da tarefa, hierarquização); mostram-se mais eficientes em ambientes estáveis. Em sentido oposto, estruturas orgânicas são aquelas mais horizontalizadas (delegação de tarefas, controles informais, baixos níveis de especialização da tarefa), características de ambientes instáveis.

Chandler (1962)	Defendeu a tese que a estrutura decorre da estratégia adotada pela organização, contribuindo para compreensão dos modelos de gestão contemporâneos. Esclareceu que diferentes espécies de estruturas organizacionais foram necessárias para suportar estratégias e ambientes distintos, enfatizando o ambiente como condicionante da estrutura organizacional.
Joan Woodward (1965)	Incluiu a variável tecnologia numa análise comparativa de 100 empresas de diferentes tipos, demonstrando a existência de três tipos de organização: produção unitária ou oficina, produção em massa ou mecanizada e produção em processo ou automatizada. As tipologias mostraram-se dependentes do grau de envolvimento de recursos tecnológicos em virtude da estrutura e das estratégias norteadoras dos negócios. Observou que a estrutura organizacional não tem seu relacionamento limitado ao porte, mas, sobretudo à tecnologia.
Lawrence e Lorsch (1967)	Foram os precursores do uso da expressão “teoria da contingência”. Atentaram à capacidade que o homem e a organização têm de modificar suas próprias estruturas e/ou estratégias como alternativa à adaptação ambiental.
Perrow (1976)	Deu seguimento aos primeiros estudos de Woodward sobre a variável “tecnologia”, identificando duas importantes dimensões da tecnologia: (a) a possibilidade de analisar a tecnologia; (b) a previsibilidade ou variabilidade do trabalho.
Pesquisadores da Universidade de Aston	Distinguiram empiricamente duas grandes dimensões da estrutura organizacional: estruturação das atividades e concentração da autoridade. Os estudiosos da Universidade de Aston concluíram que, para empresas pequenas, existe pouca necessidade de estrutura formal; porém, à proporção que a empresa vai evoluindo, deveria aumentar também sua formalização.
Miles e Snow (1978)	Classificaram as organizações em quatro tipos estratégicos, de acordo com a velocidade que mudam seus produtos, processos e domínio do mercado, a saber: <i>defenders, analyzers, prospectors, and reactors</i> .

Fonte: Donaldson (2012); Woodward (1977); Espejo, *et al.* 2009; Fagundes *et al.* (2010); Marques; Souza; Silva (2015)

Os estudos apresentados no Quadro 7 contribuíram para construir o arcabouço teórico da abordagem contingencial, ao lançar luzes sobre fatores contingenciais mediante os quais a organização precisa adequar sua estrutura, para ser efetiva. Estratégia, tamanho da organização e tecnologia são variáveis contingenciais identificadas nesses estudos e são internos à organização.

Embora existam os fatores contingenciais externos, tais como incerteza ambiental, concorrência e cultura nacional, dentre outros, Donaldson (2012) considera como suficiente explicação considerando-se apenas fatores internos como contingências.

A consolidação da Teoria da Contingência nos estudos organizacionais repercutiu nas pesquisas de Contabilidade Gerencial, motivo pelo qual a próxima seção trata do tema.

2.3.2 Teoria da Contingência Aplicada à Contabilidade Gerencial

A partir de meados da década de 1970, a Teoria da Contingência tem sido recorrentemente utilizada nas pesquisas em Contabilidade Gerencial, na tentativa de explicar as variedades de práticas de contabilidade gerencial que eram aparentes na década de 1970,

tornando-se um dos paradigmas dominantes sobre modelos de controle gerencial, (OTLEY, 1980; 2016; DENT, 1990).

Aplicada à Contabilidade Gerencial, a Teoria da Contingência se baseia na premissa de que não há um sistema de contabilidade universalmente adequado que se aplique igualmente a todas as organizações em todas as circunstâncias (OTLEY, 1980). Assim, o objetivo principal dessa abordagem teórica é conhecer e estudar os fatores internos e externos à organização que podem influenciar os sistemas de controle gerenciais.

O surgimento da Teoria da Contingência nos estudos de Contabilidade Gerencial foi estimulado por pesquisas com resultados conflitantes que não poderiam satisfatoriamente ser resolvidos dentro de um *framework* universal, porque tais resultados eram contingentes, tanto no próprio estudo, quando comparados a outros trabalhos similares (OTLEY, 1980).

Como exemplo dessas pesquisas que impulsionaram as formulações de contingência na Contabilidade Gerencial, Otley (1980) cita os estudos de Hopwood, de 1972 e Otley, de 1978. Graças aos seus resultados conflitantes, foi possível embasar a explicação contingente de que um estilo apropriado de uso do orçamento depende do grau de interdependência que existe entre os centros de responsabilidade. A maior parte dos estudos anteriores baseados em contingência se concentraram na implantação e uso de orçamentos (OTLEY, 2016).

Na pesquisa em Contabilidade Gerencial, duas linhas principais de desenvolvimento da teoria da contingência foram identificadas por Otley (1980): estudos que assumiram um *framework* de contingência para avaliar o impacto de vários fatores contingentes e a outra linha que não utiliza explicitamente um *framework* de contingência, mas se apoia em formulações de contingência para explicar as diferenças que podem ser encontradas na adoção de variadas práticas de contabilidade gerencial. O presente estudo segue a segunda linha.

Assim, a consideração dos fatores contingenciais no estudo da Contabilidade Gerencial pode seguir classificação citada por Haldma e Lääts (2002), na qual as contingências são divididas em fatores externos e internos, em que os primeiros indicam as características do ambiente externo no nível dos negócios e na Contabilidade, influenciando tanto as características internas de uma organização quanto suas práticas de contabilidade gerencial. Já os fatores contingenciais internos, conforme explicam Haldma e Lääts (2002) são determinados pelos aspectos organizacionais, tecnologia e estratégia.

Nessa perspectiva, fatores contingenciais internos, como estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia são explorados na literatura contábil. Para a estratégia, várias taxonomias são usadas para o trabalho empírico de levantamento, tais como as classificações de Miles e Snow, de Porter e de Gupta e Govindarajan (OTLEY, 2016).

Dentre estas, a estratégia de Porter (1980), eleita para este estudo, identifica três tipos estratégicos genéricos: estratégia de liderança em custos, diferenciação e enfoque. A estratégia de liderança em custos consiste no atingimento da liderança em custos por meio de políticas funcionais rigorosas orientadas para esse objetivo básico; enquanto que a diferenciação objetiva diferenciar o produto ou serviço, por meio da criação de algo único; já a estratégia de enfoque visa atender muito bem determinado alvo, que pode ser um grupo comprador, uma linha de produtos, um mercado geográfico, etc. (PORTER, 2004).

Chenhall (2003) postula que empresas com liderança em custos utilizam mais controles formais do que aquelas que têm estratégia de diferenciação. No entanto, Chenhall e Langfield-Smith (1998b) acompanham o entendimento de que as empresas podem se concentrar em uma variedade de combinações de estratégias de diferenciação de produto e de baixo preço. Ao estudarem 78 indústrias na Austrália, Chenhall e Langfield-Smith (1998b) encontraram 26 manufaturas que apresentaram baixa ênfase em todas as prioridades estratégicas, reconhecendo empresas que não possuem clareza em tais prioridades.

Dentre as evidências obtidas por Chenhall e Langfield-Smith (1998b) está o entendimento de que para as empresas que enfatizam o baixo preço, parece que o *benchmarking* pode ser importante para garantir que eles se concentrem nas melhores práticas de métodos de redução de custos. Esses autores argumentam, ainda, que as empresas de alto desempenho que enfatizam as estratégias de baixo preço se concentrarão principalmente em garantir que os processos de produção sejam altamente eficientes em termos de custo, implicando em operações de enxugamento, reorganização dos processos produtivos e reduções nas atividades sem valor agregado (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b).

Neste sentido, as técnicas baseadas em atividades são benéficas para melhorar o desempenho organizacional em estratégias de baixo custo, inclusive por facilitar a avaliação dos custos e benefícios associados ao desenvolvimento de relações comerciais próximas com fornecedores, dentre outros (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b).

Seus resultados ofereceram apoio à hipótese de que empresas com desempenho mais elevado que enfatizam fortemente as estratégias de diferenciação de produtos obterão altos benefícios das seguintes técnicas de gestão e práticas de contabilidade gerencial: sistemas de qualidade, sistemas integrados, estruturas baseadas em equipes, políticas de gestão de recursos humanos, medidas de desempenho balanceadas, medidas baseadas em empregados, *benchmarking* e técnicas de planejamento estratégico (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b).

A estrutura organizacional pode ser discutida em termos de abordagens mecanicistas e orgânicas, tal como concebidas por Burns e Stalker em 1961. Na estrutura mecanicista, os papéis organizacionais são firmemente definidos por superiores que também detêm o monopólio do conhecimento organizacional, enquanto na estrutura orgânica, os papéis organizacionais são definidos de forma menos rígida, em que o conhecimento está diluído entre os empregados (DONALDSON, 2012).

Para Chenhall (2003) designers de sistemas de Controle Gerencial têm se preocupado com a formulação desse sistema para ser coerente com a intenção da estrutura organizacional, sendo, portanto, útil considerar até que ponto tais sistemas são mecanicistas ou orgânicos.

Neste fator contingencial também se pode identificar a estrutura organizacional com sendo divisional ou funcional. Para Barney e Hesterly (2012), Williamson considera que a forma multidivisionalizada resolve dificuldades com a racionalidade limitada e o oportunismo das firmas organizadas por funções, oferecendo a explicação de que a complexidade da empresa compromete a capacidade de processar informação (racionalidade limitada) dos administradores de cúpula.

Além disto, essa complexidade torna mais difícil a articulação das metas funcionais com as da firma em sua totalidade, levando os administradores a perseguirem submetas funcionais em vendas, produção, etc, surgindo o problema do oportunismo (BARNEY; HESTERLY, 2012).

O fator tamanho pode ser dimensionado pelo número de empregados, por exemplo. Chenhall e Langfield-Smith (1998b) lembram que o tamanho está associado à disponibilidade de recursos para experimentar uma variedade de práticas de contabilidade gerencial. Disso resulta a expectativa de que organizações de grande porte possuam práticas de contabilidade gerencial diversificadas e avançadas, enquanto as de menor porte apresentem menor grau de diversificação e avanço na adoção de suas práticas.

Chenhall (2003) alerta para o fato de que, embora a maioria das pesquisas de sistemas de Controle Gerencial baseadas em contingência estudaram grandes organizações, podem existir diferentes tipos de controles dentro dessas grandes empresas, dependendo do tamanho, em que pesquisas iniciais evidenciam que a relação entre a dimensão e as disposições administrativas (especialização, formalização e amplitude vertical) aumenta com o tamanho, mas a uma taxa decrescente.

As formulações de contingência aplicadas à Contabilidade Gerencial a respeito do tamanho e da estrutura organizacional posto por Chenhall (2003) consideram que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados, e as grandes

organizações, com estrutura descentralizada, utilizam controles mais formais. Assim, as práticas de Contabilidade Gerencial, como parte integrante do Controle Gerencial, podem aumentar em sofisticação, com a adoção daquelas avançadas, à medida que o porte da instituição aumenta e sua estrutura organizacional descentraliza-se.

Outro fator contingencial interno presente na literatura contábil é a tecnologia, estudada inicialmente por Woodward, cujas descobertas identificaram que: onde a tecnologia de operação era simples, com fabricação em pequenos lotes ou com produtos singulares, a organização era razoavelmente informal e orgânica; a produção em massa e em grandes lotes, a organização do trabalho se formaliza e é mais mecanicista; na produção mais automatizada, retorna-se a uma estrutura mais orgânica (DONALDSON, 2012).

Nessa perspectiva, estudos apontam para reconhecer os aspectos da tecnologia como fator contingencial. O grau de interdependência entre centros de responsabilidades explica o estilo apropriado do uso do orçamento. (OTLEY, 1980). Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle, enquanto que organizações com alto nível tecnológico e incerteza na tarefa possuem controles mais informais e pessoais. (CHENHALL, 2003). Mesmo quando a tecnologia não se refere à produção, Otley (1980) cita trabalhos que associaram a variedade, conhecimento e complexidade de tarefas afetando um sistema de informação gerencial.

Quanto aos fatores externos, a literatura contábil pesquisa a incerteza ambiental e a concorrência, por exemplo, e pesquisas mais recentes (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008; KLEIN; ALMEIDA, 2017; KLEIN, 2014) estudaram o poder dos clientes, enquanto o poder dos fornecedores foi proposto nesta tese. Para Otley (2016) a incerteza ambiental é a variável mais amplamente observada na Contabilidade Gerencial.

Se uma organização é confrontada por altos índices de incerteza, sistemas flexíveis, abertos e externamente focados são requeridos para gerenciar atividades quando ocorrerem eventos inesperados (OTLEY, 2016). Corroborando esse entendimento, Chenhall (2003) considera que ambientes incertos fazem com que os sistemas de controle financeiro sejam utilizados com mais flexibilidade e baseados em relações interpessoais.

No que diz respeito à concorrência, os estudos procuram identificar o ambiente como hostil ou amigável. Ambientes mais turbulentos e hostis fazem com que as empresas enfatizem sistemas formais de controle (CHENHALL, 2003; FREZATTI *et al.*, 2009). Em oposição ao efeito no *design* e utilização de sistemas de Controle Gerencial, provocado pela incerteza ambiental, Otley (2016) explica que a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis (especialmente orçamento).

Vê-se que a concorrência e a incerteza ambiental produzem conclusões opostas nos *design* e utilização dos sistemas de controle gerencial. Alta hostilidade requer controles formais, enquanto alta incerteza, controles flexíveis.

Os fatores “poder dos clientes” e “poder dos fornecedores” objetivam obter entendimentos sobre o grau de dependência da empresa com sua cadeia de suprimento à montante e à jusante, na tentativa de incorporar a perspectiva relacional nos estudos dos fatores contingenciais.

Para ajudar na compreensão da dimensão do “poder dos clientes”, Porter (2004) considera poderosos um grupo de comprador diante das circunstâncias nas quais esses clientes: estão concentrados ou compram em grandes volumes em relação às vendas do vendedor; adquirem produtos do vendedor que representam uma fração significativa dos seus próprios custos ou compras; adquirem produtos do vendedor que são padronizados; enfrentam poucos custos de mudança (há alternativas de fornecimento); conseguem lucros baixos; são ameaças concretas à integração para trás; adquirem produtos do vendedor que não é importante para a qualidade dos seus produtos ou serviços; e possui total informação.

Abdel-Kader e Luther (2008) decidiram incluir a variável “poder dos clientes” em seu estudo, após entrevistas preliminares de campo, realizadas pelos autores com alguns participantes do seu estudo. Para esses autores, o efeito da força do poder dos clientes tem sido pesquisado nas disciplinas de Estratégia e Economia, mas não em Contabilidade Gerencial e argumentam que as empresas que enfrentam altos níveis de poder de cliente estão em maior risco e podem ter mais incentivos para usar práticas de contabilidade gerencial sofisticadas para melhorarem seu controle e processos de tomada de decisão, a fim de ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos.

Klein e Almeida (2017) encontraram evidências, em 23 indústrias paranaenses pesquisadas, sugerindo que as práticas de contabilidade gerencial são as mesmas, independente de quaisquer variáveis relacionadas com o poder dos clientes. Nesta pesquisa, a amostra é composta por setores econômicos diversos, que podem perceber diferentes níveis de poder do cliente, o que pode ter influenciado nos resultados que foram analisados de forma agregada.

Em setores específicos, a percepção do poder do cliente, quando alta, pode impactar no desenho do sistema de controle gerencial. Como exemplo de setor que enfrenta clientes poderosos, Amorim, Silva e Amin (2015) consideram o comércio varejista de hiper e supermercados como um grupo de compradores altamente poderosos.

Algumas características do comércio varejista de hiper e supermercados do sudoeste paraense, são ressaltadas por Amorim, Silva e Amin (2015) para considerá-lo como clientes

poderosos, que são: alta concentração por causa do restrito número dessas empresas, que compram em grande volume; exercício de forte pressão sobre os preços para obter maior rentabilidade sobre a venda final e não representatividade significativa dos seus custos em relação ao produto lácteo que comercializam, elevando seu poder de barganha junto aos laticínios estudados.

Adicionalmente, o poder dos grandes *players* do comércio varejista, pode ainda ser reforçado pelo fato ressaltado por Amorim, Silva e Amin (2015, p. 23) de que “sua proximidade com o consumidor final, influencia suas opções de compra e tem mais conhecimento sobre suas tendências de consumo”. Isto pode dificultar a inovação, por meio do lançamento de novos produtos, por exemplo.

Por outro lado, a especificidade de marca do produto fabricado pode mitigar esse poder de influência do comércio varejista, quando conquista a fidelização do consumidor final pela força da marca. A empresa que tem sua marca identificada, desenvolve um sentimento de lealdade em seus clientes, fazendo a diferenciação dos seus produtos uma barreira para novos entrantes (PORTER, 2004, p. 9).

Por analogia, espera-se que as empresas que enfrentam um alto nível de poder de fornecedores estão suscetíveis a maiores riscos e recorram a práticas de contabilidade gerencial sofisticadas para melhorar o controle da sua relação com esses fornecedores. Assim, é possível que um maior número de fornecedores aumente os custos de transação porque a diversidade desses custos exige mais esforços para controlá-los e monitorá-los. Para ajudar na compreensão da sua dimensão, fez-se uso do entendimento de Porter (2004) sobre as condições que elevam o poder de negociação dos fornecedores.

Tais condições se referem aos fornecedores: serem concentrados mais do que a indústria para a qual vende; não estarem obrigados a lutar com produtos substitutos; não considerarem o cliente importante (não representa fração significativa das vendas); o produto fornecido é importante para o comprador; o produto fornecido é diferenciado; e são ameaças concretas à integração para a frente (PORTER, 2004).

O conhecimento do grau de poder que a empresa respondente percebe para alterar seus acordos com clientes e fornecedores, bem como substituí-los, ajudará na compreensão do nível de especificidade do ativo objeto da transação e da interdependência entre eles. Conforme explica Fiani (2002, p. 271), caso esse relacionamento ocorra de forma exclusiva ou quase exclusiva, isto é, quando o fornecedor está ligado àquela empresa por ela ser a única a comprar seu produto, ou se o cliente está vinculado ao fornecedor por ele ser o único capaz de produzir o insumo que necessita, surge o problema do refém.

O problema do refém “ocorre quando uma das partes que realizou um investimento em um ativo específico torna-se vulnerável a ameaças da outra parte de encerrar a relação” (FIANI, 2002, p. 272), podendo aumentar os custos de transação.

Por fim, a duração da relação entre a empresa respondente e seus clientes e fornecedores poderá conduzir à construção de confiança entre esses parceiros de negócios. Para Uddin e Hassan (2011), a presença de confiança nas relações entre empresas promove a recorrência da transação. Conforme explica Ding, Dekker e Groot (2013) uma parte da literatura sugere que a confiança, que se desenvolve a partir de relações sucessivas entre as empresas, leva a contratos menos extensos em subseqüentes relações entre elas.

Nessa perspectiva, espera-se que todos esses fatores contingenciais (tanto internos quanto externos) ajudem a explicar o grau de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas, mediante os atributos distintivos das transações e dos contratos que acontecem nos relacionamentos entre as empresas envolvidas.

2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Os três eixos de embasamentos teóricos tratados neste capítulo, Teoria dos Custos de Transação, Controle Gerencial e Teoria da Contingência, articulam-se para fundamentar a perspectiva relacional para identificação de fatores que ajudem a explicar a diversidade na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A perspectiva relacional advém da Teoria dos Custos de Transação, cujos fundamentos lançam luzes sobre a relação entre as empresas e seus fornecedores e clientes, em um nível microanalítico das transações entre estes agentes. Os atributos dessas transações (frequência, incerteza e especificidade dos ativos) e dos contratos (formalidade, duração e completude contratuais) que as orientam podem ajudar no entendimento das necessidades de controle intrafirma. Dentre as prescrições da Teoria dos Custos de Transação, pode-se entender que os modos híbridos e hierárquicos aumentam a necessidade de mais controle da transação.

Porém, esse controle parece ser focado no contrato e nos controles administrativos ou burocráticos, comentados por Williamson (1991), quando elege os atributos distintivos das estruturas de governança que prescreve. Nesta diferenciação, encontra-se oportunidade de pesquisas para o avanço das questões sobre os mecanismos de controle burocráticos que parecem ainda ser pouco desenvolvido pela Teoria dos Custos de Transação. Além disto, a menção feita por Williamson (1991) sobre o controle é em relação às estruturas de governança

sem recorrer, portanto, ao nível microanalítico de suas práticas, conforme pretendido neste estudo e que é delimitado às práticas de contabilidade gerencial.

O eixo fundamentado no Controle Gerencial permite identificar a Contabilidade Gerencial como parte essencial desse controle e oferece subsídios para análise microanalítica em termos de práticas de contabilidade gerencial. No entanto, essa literatura parece ser focada em aspectos intrafirma, o que na linguagem da Teoria dos Custos de Transação, faz-se reportar a aspectos relacionados ao controle dentro da hierarquia.

Conforme visto, a hierarquia é uma das formas polares de governança da transação, em um contínuo que abriga uma diversidade de estruturas que governam as transações entre agentes econômicos, como aquelas ocorridas no âmbito de clientes e fornecedores. Dessa forma, na literatura de Contabilidade Gerencial parece predominar uma visão privilegiada para questões que não incorporam a perspectiva relacional no *design* do controle gerencial.

A interseção entre os estudos de Contabilidade Gerencial e a Teoria dos Custos de Transação oferecida por Speklé (2001; 2002; 2003) contribui para mitigar o *gap* entre a perspectiva relacional e a perspectiva organizacional que parece predominar na literatura de Controle Gerencial. No entanto, o *framework* da Teoria dos Custos de Transação do Controle Gerencial de Speklé se estabelece em termos de tipologia e não no nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial, conforme pretendido nesta tese.

Além disto, os fatores causadores da adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas parecem carecer do desenvolvimento de mais pesquisas empíricas, embora a literatura de Contabilidade Gerencial se dedique a entender a diversidade de práticas no ambiente organizacional, inclusive sinalizando o predomínio do uso de práticas tradicionais independente do contexto geográfico. No entanto, o avanço ou sofisticação dessas práticas ainda carece de compreensão dos seus fatores influenciadores no mundo real.

A perspectiva relacional do estudo das práticas de contabilidade gerencial tenta incorporar o observado por Scapens (2006) sobre a amplitude dos aspectos econômicos, sociais e organizacionais que moldam as empresas e suas práticas. Nesta perspectiva, a Teoria da Contingência contribui e avança na identificação dos fatores contingenciais influenciadores da estrutura organizacional e seus sistemas de controle gerenciais.

Pela sua consolidação na literatura organizacional, a Teoria da Contingência também é invocada no nível microanalítico das práticas de contabilidade gerencial, quando identifica técnicas e práticas específicas mais apropriadas para organizações específicas e em circunstâncias específicas. Embora consolidada, a Teoria da Contingência, quando aplicada ao Controle Gerencial, parece ter desenvolvido tímidos esforços na incorporação da perspectiva

relacional interorganizacional, mesmo se dedicando ao estudo dos fatores contingenciais externo à firma.

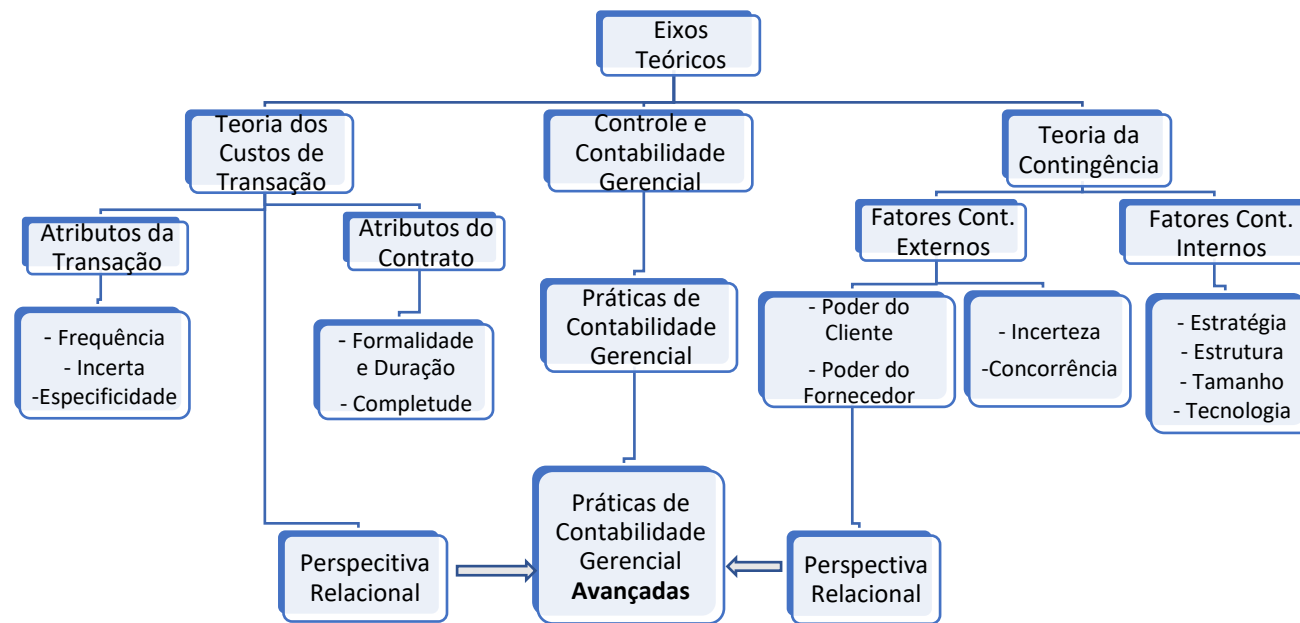
Isto inspirou a inclusão, nesta tese, de dois fatores contingenciais externos, que são o “poder do cliente” e o “poder do fornecedor”, na tentativa de capturar a influência da perspectiva relacional das transações com clientes e fornecedores sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. O entendimento dos tímidos esforços da literatura contingencial de incorporar fatores relacionados às transações com clientes e fornecedores deriva da revisão de literatura feita e é reforçado pelas considerações de Abdel-Kader e Luther (2008) sobre a insipiência de estudos relacionados ao poder do cliente.

Até o momento, nenhum estudo anterior investigou os efeitos do poder dos clientes no nível de sofisticação das práticas de contabilidade gerencial (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008). Além disto, Klein e Almeida (2017) não encontraram evidências da relação entre a variável “poder dos clientes” e a adoção de práticas de contabilidade gerencial consideradas mais sofisticadas nas indústrias paranaenses que pesquisaram. Estes dois estudos sinalizam a necessidade do desenvolvimento de pesquisas sobre essa temática.

Apesar de ter passado 10 anos do primeiro estudo, a revisão da literatura feita nesta tese permite o entendimento que ainda o “poder do cliente” não se consolidou como variável explicativa das práticas de contabilidade gerencial, pela incipiência de pesquisas sobre a temática e resultados controversos apontados em poucos estudos que a exploraram, sendo silente quanto ao “poder do fornecedor”.

Nesta perspectiva, entende-se que a simbiose desses três eixos teóricos foi necessária para viabilizar o alcance dos objetivos propostos, responder ao questionamento da pesquisa a respeito de como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, e ser capaz de tratar a complexidade inerente ao mundo real no contexto de cada caso estudado. A figura 1 representa a simbiose dos três eixos teóricos com o objeto de estudo desta tese, que são as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Figura 1 – Simbiose dos Eixos Teóricos com o Objeto de Estudo



Fonte: Elaboração própria (2018)

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta os aspectos metodológicos necessários ao atendimento dos objetivos traçados neste estudo, informando sobre o enquadramento metodológico selecionado e os procedimentos utilizados na coleta, no tratamento e na análise dos dados e informações obtidos. Encontra-se subdividido em tipologia da pesquisa, delimitação do estudo, proposições de pesquisa, coleta de informações, técnicas de análise e procedimentos éticos.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo se caracteriza como sendo exploratório-descritivo e de natureza qualitativa, por fazer uso da técnica de coleta de estudo de casos múltiplos escolhidos por critérios específicos, levando em consideração a conveniência e acessibilidade aos dados pela pesquisadora.

O caráter exploratório procura familiarizar-se com tema que, apesar de isoladamente se encontrar consolidado na literatura, como é o caso da Teoria dos Custos de Transação, sua interseção com o Controle Gerencial ainda carece de maior evolução na literatura empírica, especialmente a nacional. Para Gil (2008, p. 27)

[...] as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

Por sua vez, a característica descritiva que também é atribuída a este estudo se revela na intenção de descrever quais práticas de contabilidade gerencial são adotadas nas organizações pesquisadas, tendo em vista seus relacionamentos com clientes e fornecedores, relacionando-as às características contratuais praticadas nos casos estudados, à luz da Teoria dos Custos de Transação.

Raupp e Beuren (2004, p. 81) lembram que descrever significa relatar, comparar, identificar e se apoiam em Andrade (2002) para quem a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência do pesquisador. Adicionalmente, Gil (2008, p. 28) lembra que [...] “também são pesquisas descritivas aquelas que visam a descobrir a existência de associações entre as variáveis”, conforme proposto neste estudo.

A natureza qualitativa desta pesquisa emerge da intenção de entender a interação dos elementos do controle gerencial das relações contratuais estudadas e os preceitos teóricos da Teoria dos Custos de Transação, numa perspectiva que a abordagem quantitativa não consegue delimitar, por se enquadrar num enfoque que se preocupa em descrever a realidade do ponto de vista dos sujeitos (entrevistados).

Martins e Theóphilo (2009), atribuem a Lazarsfeld o pioneirismo em avaliações qualitativas e corroboram com ele ao entender que este tipo de pesquisa identifica situações em que se presta atenção particular a indicadores qualitativos, dentre os quais está a intenção de descobrir e de entender a complexidade e a integração de elementos relacionados ao objetivo de estudo.

Considerando a investigação sobre controle gerencial e sua ligação com relacionamentos contratuais entre organizações como fenômeno social, elege-se a pesquisa qualitativa como adequada aos intentos deste estudo, pois, conforme afirma Groulx (2008), a pesquisa qualitativa permanece cética diante de toda definição descontextualizada dos fenômenos sociais, e de toda racionalidade formal que tende a impor uma concepção unívoca da realidade social.

A estratégia de pesquisa qualitativa adotada foi o estudo de caso que, para Martins e Theóphilo (2009), trata-se de uma investigação empírica que estuda fenômenos dentro de seu contexto real, buscando apreender a totalidade de uma situação, por meio de um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado, o que possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente pela avaliação quantitativa. Como será investigado relacionamentos entre empresas, em seis casos caracterizados, conforme quadro 8, trata-se de estudos de casos múltiplos.

Para Yin (2015, p. 11), a primeira e mais importante condição para a diferenciação entre vários métodos de pesquisa é classificar o tipo de questão de pesquisa sendo feita, em que as questões “como” e “por que” provavelmente favorecem o uso de um estudo de caso, dentre outros tipos. Uma vez que a formulação da questão de pesquisa deste estudo se relaciona com o “como”, vê-se adequação ao método de estudo de caso. Yin (2015) ainda recomenda que, havendo opção e recursos, os estudos de casos múltiplos podem ser preferidos aos projetos de caso único. Assim, para conferir maior robustez aos achados deste estudo, optou-se pelos casos múltiplos.

Dentre as classificações presente na literatura, Jóia (2007) tipifica os estudos de casos em descritivos, explanatórios e exploratórios. Este estudo assume a característica de estudos de casos múltiplos do tipo descritivo. Para Jóia (2007, p. 128), o estudo de caso descritivo procura

[...] “descrever uma situação com profundidade, buscando ilustrar e dar realismo a ela, pela maior quantidade de dados e informações coletadas”.

Assim, norteando-se pela questão e objetivos deste estudo, reconheceu-se a tipologia utilizada, tornando-se necessário identificar os limites de alcance desta pesquisa. A seção a seguir apresenta a delimitação do estudo.

3.2. DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A realização dos estudos de casos múltiplos se delimita em 06 (seis) empresas industriais escolhidas por amostragem teórica. Para Eisenhardt (1989) a amostragem teórica, ao invés da amostragem aleatória, é preferível para alcançar o objetivo de escolher casos que possam replicar ou estender a teoria emergente.

Na amostragem teórica, a seleção dos casos pode ser feita para replicar casos anteriores, ou estender a teoria emergente, ou para preencher categorias teóricas e fornecer exemplos de tipos polares (EISENHARDT, 1989). A opção desta tese foi a de preencher as categorias teóricas com tipos polares, por representarem as especificidades sintetizadas na matriz três-por-dois, demonstrada no quadro 8, e por acessibilidade aos dados pela pesquisadora.

Quadro 8 – Matriz três-por-dois para Definição dos Casos Pesquisados

Tipo de Contrato	Ativos Padronizados	Ativos Específicos
Sem Contrato	CASO 1	CASO 2
Contrato de Curto Prazo	CASO 3	CASO 4
Contrato de Longo Prazo	CASO 5	CASO 6

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Assim, as indústrias escolhidas representam casos típicos das relações entre organizações: sem contratos e com ativos padronizados; sem contratos e com especificidade de ativo; contratos de curto prazo e com ativos padronizados; contratos de curto prazo com especificidade de ativos; contrato de longo prazo com ativos padronizados; e contrato de longo prazo com especificidade de ativos.

É mister ressaltar que a delimitação dos casos múltiplos se reporta a cada uma das seis indústrias estudadas, com suas relações diádicas com fornecedores do principal insumo e com clientes. Para contemplar essas relações, optou-se por escolher dois critérios respaldados nos

atributos distintivos das estruturas de governança concebidos pela Teoria dos Custos de Transação, que são: a duração dos contratos com fornecedores do principal insumo (sem contratos, curto prazo ou longo prazo) e o nível de especificidade dos ativos produzidos (padronizados ou específicos), conforme quadro 8.

Esclarece-se que as relações entre a indústria e os fornecedores do principal insumo estão contempladas no atributo relacionado à duração, entendido nesta pesquisa como de curto prazo o contrato que tem vigência até doze meses e acima disso, como contrato de longo prazo. O nível de especificidade dos ativos se refere àqueles produzidos e vendidos pela indústria estudada, com o propósito de incluir as interações entre esta e seus clientes. Esta decisão foi motivada pela intenção de incorporar nos critérios de seleção dos casos os aspectos das relações diádicas das indústrias com seus fornecedores e clientes.

O fato de nesta tese ter sido estabelecido o número de seis casos antecipadamente, além da motivação teórica, encontra apoio em Eisenhardt (1989) que entende não haver um número ideal de casos, mas considera que entre 4 e 10 casos funciona bem, sendo, portanto, a escolha do número de casos deste estudo dentro do intervalo sugerido pela autora.

Outra delimitação que se tornou necessária foi com relação a quais transações com fornecedores e quais transações com clientes fariam parte do estudo. Para incorporar o nível microanalítico da Teoria dos Custos de Transação, a transação com fornecedores se refere à compra do principal insumo (matéria-prima) para a indústria, identificado pelos próprios entrevistados.

Nas relações com clientes esta delimitação pontual não foi possível, dada a abrangência do portfólio de produtos e a pulverização da carteira de clientes. Assim, a delimitação das transações com clientes se refere à venda dos produtos da indústria para os seus clientes revendedores, uma vez que nenhuma das empresas pesquisadas vende diretamente ao seu consumidor final.

Quanto aos fatores contingenciais, o processo de escolha de quais fariam parte do estudo, além do poder do cliente e do poder do fornecedor, procurou-se fundamentar essa seleção com base nos resultados de três estudos de levantamento, que analisaram criticamente os estudos baseados em contingência aplicados à Contabilidade Gerencial, em pontos específicos do tempo: nos primeiros 10 anos (OTLEY, 1980), nos últimos 20 anos (CHENHALL, 2003) e nos últimos 35 (OTLEY, 2016).

Disto resultou a seleção de quatro fatores contingenciais internos: estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia e dois fatores contingenciais externos: incerteza ambiental e concorrência, uma vez que os outros dois fatores externos (poder do cliente e poder

do fornecedor) se embasaram em Abdel-Kader e Luther (2006a, 2006b, 2008). Cabe ressaltar que esta tese não tem a intenção de exaurir os fatores contingenciais.

Em relação às práticas de contabilidade gerencial que são objeto de investigação, estas foram definidas com base no referencial teórico desta tese e compreendem, exclusivamente, os aspectos de custos e controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento e orçamentos, conforme capítulo 2 e seção 3.4 deste capítulo.

3.3 PROPOSIÇÕES DE PESQUISA

Para Eisenhardt (1989), o produto final da construção de teoria a partir de estudos de caso pode ser conceitos, uma estrutura conceitual ou proposições. Assim, tendo em vista a problemática desta pesquisa, conjecturam-se as proposições a seguir para cada um dos atributos distintivos das transações e dos contratos estudados, que são: frequência, incerteza, especificidade de ativos, formalidade e vigência contratuais e completude do contrato.

As proposições deste estudo e as suposições teóricas que as originaram estão descritas a seguir:

I – A frequência recorrente das transações está associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A frequência das transações é uma dimensão relevante, em que o custo de estruturas especializadas será mais fácil de recuperar para grandes transações de um tipo recorrente (WILLIAMSON, 2012, p. 54). “Repetidas transações efetuadas implicam um elevado nível de negociação, monitoramento e reformulações de contrato [...]” (SOARES; SAIS, 2015).

Com a intensificação do monitoramento decorrente da recorrência da transação, este pode se estender ao controle gerencial intrafirma para apoiar as negociações e reformulações de contratos necessárias à realização das transações de compra de insumos e de vendas de produtos em base contínua. Assim, espera-se que a intensificação do monitoramento ao controle gerencial intrafirma estimule a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

II – As lacunas contratuais referentes à cobertura de contingência que são derivadas da incerteza percebida na transação estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Em transações específicas ou mistas, a incerteza impõe a concepção de mecanismos destinados ao preenchimento das lacunas contratuais e às adaptações sequenciais que se fizerem necessárias (WILLIAMSON, 1979). Espera-se que estes mecanismos sejam extensivos ao controle gerencial e suas práticas para geração de informações que ajudem a mitigar as incertezas, principalmente relacionadas ao ressuprimento dos insumos e à demanda dos clientes, incentivando a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

III – Os níveis médio e alto de especificidade de ativos estão associados à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O aumento da especificidade de ativos junto ao aumento da incerteza precisa de mecanismos mais complexos e dispendiosos de governança, uma vez que lacunas contratuais serão maiores e as ocasiões para as adaptações sequenciais vão aumentar em número e importância [...] (WILLIAMSON, 1979). Dentre esses mecanismos de governança estão os controles burocráticos/administrativos como um dos atributos distintivos das estruturas de governança, em que o modo híbrido e hierárquico, indicados para governança das transações com ativos específicos, necessitam de mais controles (monitoramento e políticas de recompensas e sanções) (WILLIAMSON, 1991).

Espera-se que a especificidade de ativos presente nas transações entre fornecedores e compradores esteja associada a controles gerenciais mais desenvolvidos e extensivo às práticas de contabilidade gerencial estimulando a adoção daquelas avançadas.

IV – A formalidade e duração dos contratos estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Os contratos formais ou relacionais estão presentes nos acordos entre empresas para pactuar as condições da negociação e sua execução. Contratos formais consistem de uma combinação de determinação de preços e comportamento, nas quais os envolvidos voluntariamente aderem. (HENNART, 2014). Os contratos relacionais se caracterizam pela ausência de preocupação de elaboração de contratos detalhados, são acordos informais de autoexecução entre empresas, sustentados pelo valor esperado da relação futura (FIANE, 2002; GRAFTON; MUNDY, 2016).

A contratação clássica, que apoia a governança de mercado, é baseada em termos formais em que prevalece a interpretação legalista, enquanto a contratação neoclássica, que

apoia os modos híbridos de governança, é mediada por mecanismos de contratação flexíveis para efetuar realinhamento e restaurar a eficiência em caso de contingências (WILLIAMSON, 1991).

Além da formalidade do contrato, a sua vigência ou duração alcança importância na definição dos termos e cláusulas contratuais. A especificação de termos contratuais que antecipam as contingências potenciais e as adaptações necessárias, torna-se crescentemente difícil quanto maiores forem a duração do contrato e o nível de incerteza classificável (HENNART, 2014)

Assim, espera-se que as dificuldades para definição de termos e cláusulas nos contratos formais de longa duração incentivem a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas que municiem o processo decisório das partes com informações para tornar os contratos adaptáveis e flexíveis às contingências que possam ocorrer quando da sua execução.

V – A ausência de contratos formais não estimula a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

O contrato relacional alcança um conjunto vasto de normas, como uma mini-sociedade, além daquelas centradas no processo de troca (WILLIAMSON, 2012). A execução contratual é baseada na relação entre as partes e na crença autointeressada de manutenção da relação.

Os mecanismos de controle do contrato relacional se referem aos valores compartilhados, normas do grupo e sanções, em que a troca de informações fornece oportunidades para monitorar os comportamentos dos parceiros, confiando na estrutura informal e na auto-execução de cada parte (GRAFTON; MUNDY, 2016; CAO; LUMINEAU, 2005).

Espera-se que as transações de compra e de vendas que ocorram baseadas no contrato relacional não estimule a sofisticação do controle gerencial e das práticas de contabilidade gerencial devido à disponibilidade de variados mecanismos de controle alicerçados na relação.

VI – Maior completude do contrato está associada às práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A completude do contrato é definida como a extensão em que todas as questões relevantes são incluídas e especificadas e contingências contabilizadas em um contrato (LUO;

TAN, 2003). Essa completude pode ser caracterizada pela inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência (LUO; TAN, 2003).

Nesta perspectiva, o contrato apresenta maior ou menor completude em termos de inclusão e detalhamento de cláusulas e de flexibilidade e resiliência para lidar com contingências que afetam a formação, operações e administração da relação entre empresas.

Espera-se que a maior completude do contrato incentive mecanismos de controle intrafirma, incluindo a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, que ajudem no monitoramento da execução contratual conforme acordado.

3.4 COLETA DE INFORMAÇÕES

Esta seção descreve como se deu a coleta de dados, apresentando-se as técnicas utilizadas, o instrumento de coleta, o detalhamento do conteúdo das questões orientadoras, os procedimentos utilizados para elaborar o instrumento de coleta de dados e o tratamento dos achados, bem como esclarece sobre os procedimentos éticos que foram necessários para realização da pesquisa.

3.4.1 Técnicas e Instrumento de Coleta de Informações

Para realização do estudo de casos múltiplos, faz-se uso de duas técnicas (entrevistas e observação direta) que se encontram frequentemente presentes nas pesquisas qualitativas. Conforme Vieira (2007, p.17), “[...] a lógica e a coerência da argumentação na pesquisa qualitativa baseiam-se em uma variedade de técnicas usadas de uma maneira qualitativa, tais como entrevistas, formais e informais, técnicas de observação de campo, [...]”.

A primeira delas se refere às entrevistas semi-estruturadas realizadas com o “*controller*” e outros profissionais afins, tais como gerentes de produção e gerentes gerais, de cada uma das 06 empresas industriais selecionadas, acessados mediante contato inicial com os gestores dessas entidades, após obtenção de autorização dos mesmos para realização do estudo.

Britten (2009, p.23) considera que o objetivo da entrevista é

[...] descobrir a estrutura de sentidos própria do entrevistado, sendo que a tarefa da pesquisa é evitar, o máximo possível, a imposição das estruturas e das suposições do pesquisador sobre o relato do entrevistado.

Conforme lembra Britten (2009), existem três tipos principais de entrevista: estruturada, semiestruturada e em profundidade. Para fins do presente estudo, utilizou-se o tipo

semiestruturado que, ainda segundo Britten (2009) “[...] são conduzidas com base em uma estrutura flexível, consistindo em questões abertas que definem a área a ser explorada.” Essa flexibilidade foi necessária, principalmente, devido ao contexto no qual se insere cada indústria estudada, incluindo a celebração ou não de contratos formais, o que demandou adaptações em cada ambiente.

Flick (2009) destaca o amplo uso das entrevistas semi-estruturadas na pesquisa qualitativa, explicando que o interesse nessa utilização está associado à expectativa de que é mais provável que o ponto de vista dos entrevistados seja expresso em uma situação de entrevista com um planejamento aberto do que naquela padronizada.

As questões abertas que foram alvo da entrevista se referiram aos seguintes aspectos: caracterização do entrevistado e da empresa; caracterização dos contratos com principais fornecedores e com principais clientes; caracterização dos insumos e produtos objetos das transações; identificação das práticas de contabilidade gerencial adotadas; e fatores contingenciais internos e externos relacionados a essa adoção. O quadro 9 apresenta esses aspectos, que são discutidos na próxima subseção.

Além da entrevista, outro recurso utilizado na coleta das informações foi a observação direta. Para Martins e Theóphilo (2009, p. 86) “as técnicas observacionais são procedimentos empíricos de natureza sensorial”. Segundo classificação adotada por Gil (2008), dentre observação simples, participante ou sistemática, esta pesquisa fez uso da observação simples.

Para Gil (2008), a observação simples é aquela em que o pesquisador é mais um espectador que um ator, observando de maneira espontânea os fatos ocorridos na comunidade, grupo ou situação estudada, assemelhando-se com as técnicas empregadas pelos jornalistas. Uma vez que o estudo de caso ocorre no contexto do mundo real, algumas condições sociais e ambientais relevantes estarão disponíveis para a observação, servindo como fonte de evidência para fazer a pesquisa de estudo de caso (YIN, 2015).

Apesar da observação simples ser realizada de forma pouco sistemática, adequando-se aos estudos qualitativos, principalmente com caráter exploratório, a coleta de dados por essa técnica é seguida de um processo de análise e interpretação, que lhe confere a sistematização e o controle requeridos dos procedimentos científicos (GIL, 2008). Como o presente estudo possui característica exploratória, considerou-se apropriada a observação simples para complementar e/ou confrontar os resultados obtidos nas entrevistas.

A observação direta simples empregada nesta pesquisa por ocasião da realização das entrevistas e das visitas técnicas realizadas às unidades fabris, considerou os seguintes itens: os sujeitos, participantes do estudo, o cenário, no qual os entrevistados e outros observados se

encontravam e o comportamento social, principalmente a linguagem usada por eles. Os achados por meio desta técnica estão descritos na subseção 3.4.4.4.

3.4.2 Conteúdo do Instrumento de Coleta de Informações

O quadro 9 sintetiza as questões orientadoras da entrevista semiestruturada realizada nas seis indústrias pesquisadas. Nele, apresentam-se os grupos de questões, seus objetivos, conteúdo das perguntas relacionadas e as principais fontes de referência.

Quadro 9 – Conteúdo do Roteiro de Entrevista

Grupo	Objetivo	Conteúdo das perguntas	Fontes de Referência
I - Perfil:			
Perfil do Respondente e da Empresa	Identificar o perfil da indústria e do entrevistado.	Gênero, faixa etária, escolaridade, cargo, tempo de experiência no cargo, setor de atuação da empresa, tempo de atuação da empresa.	Elaboração própria.
II - Atributos Distintivos dos Contratos:			
1. Duração e formalidade dos contratos	Caracterizar os atributos distintivos dos contratos relacionados à formalidade, completude e duração dos contratos com fornecedores e clientes.	Tempo de vigência dos contratos com os principais fornecedores; Tempo de vigência dos contratos com os principais clientes. Existência de contratos formais com fornecedores e clientes.	Adaptado de Vanelle e Salles (2011); Souza (2015).
2. Completude dos contratos com Fornecedores		Inclusividade de questão; Especificidade da cláusula; Cobertura de contingência.	Luo e Tan (2003)
3. Completude dos contratos com Clientes		Extensão; detalhamento do acordo e do seu encerramento; especificação das questões; importância na gestão da transação; omissões; complementos.	Ding, Dekker e Groot (2013); Luo e Tan (2003); Cao e Lumineau (2015)
4. Fatores contratuais <i>ex-ante</i> e <i>ex-post</i>		Extrapolação de prazos; fornecedores preferenciais; nível de especificidade do objeto da contratação; aditivos de prazo e de valor; multas; rescisão antecipada; distrato antecipado.	Lumineau e Malhotra (2011); Azevedo (2015).
III - Atributos Distintivos dos Ativos Comprados e Produzidos:			
Características dos insumos e produtos.	Caracterizar os atributos distintivos dos ativos relacionados à especificidade dos ativos comprados e dos produzidos.	Disponibilidade de fornecedores diretos, indiretos e próximos ao local da empresa; Frequência e volume dos pedidos; Frequência de entrega; especificidade dos ativos comprados e vendidos.	Williamson (1979, 1981, 1991); Anderson e Dekker (2005); Ding, Dekker e Groot (2013).
IV - Práticas de Contabilidade Gerencial:			
1. Práticas de custos e controle financeiro	Identificar as práticas de contabilidade gerencial que são adotadas nas indústrias estudadas.	Controle e análise financeira de estoques; Análise do preço de venda; Cálculo do preço unitário; Separação entre custos fixos e variáveis; Métodos de apropriação de custos; Cálculo da margem de contribuição e do lucro; Custo da qualidade do produto;	Abdel-Kader e Luther (2006a, 2008); Leite, Diehi e Manvailer (2015); Callado e Pinho (2014);

		Custo-meta; Custeio Baseado em Atividade; Preço de transferência; Gestão Interorganizacional de custos; e <i>Open Book Accounting</i> .	Chenhall e Langfield-Smith (1998); Klein (2014).
2. Práticas de avaliação de desempenho		Análise do custo/volume/lucro; Análise de lucratividade do produto e do cliente; Análise do fluxo de caixa; Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, empregados e clientes; Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes; <i>Benchmarking</i> ; Análise da cadeia de valor e do ciclo de vida do produto.	
3. Práticas de planejamento e Orçamentos		Orçamentos para controle de custos; Orçamentos para planejamento; Orçamento flexível; Previsão de longo prazo; Orçamentos base zero; Orçamentos baseado em atividades.	
V - Fatores Contingenciais Internos:			
Estratégia	Identificar fatores contingenciais internos como explicativos da adoção das práticas de contabilidade gerencial	Liderança de custo; Diferenciação; Foco.	Otley (2016); Porter (1980); Klein (2014).
Estrutura Organizacional		Estrutura de poder (centralização x descentralização); Delegação de autoridade; Hiarquização; Especialização de tarefas; Formalização do trabalho; Estrutura funcional x divisional; Flexibilidade.	Donaldson (2012); Chenhall (2003); Oliveira (2017); Montovani (2012); Klein (2014).
Tamanho		Faturamento (receita bruta) anual; Número de empregados.	Chehall (2003); Donaldson (2012); Machado (2011); Souza (2015)
Tecnologia		Rotinização, complexidade e padronização dos processos/atividades; Interdependência de tarefas; Variedade de atividades; clareza do desempenho das tarefas.	Otley (1980); Leite (2013); Oliveira (2017)
VI - Fatores Contingenciais Externos:			
Incerteza Ambiental	Identificar fatores contingenciais externos como explicativos da adoção das práticas de contabilidade gerencial	Previsibilidade: do preço e da qualidade dos fornecedores de materiais e componentes e dos concorrentes; na disponibilidade dos materiais e componentes; de inovações de produtos dos fornecedores e dos concorrentes; da demanda dos clientes; Mudanças tecnológicas e de regulamentações.	Donaldson (2012); Otley (2016); Ding, Dekker e Groot (2013); Klein (2014)
Concorrência		Hostilidade ambiental em relação à vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços, participação de mercado e serviço ao cliente.	Otley (2016); Mantovani (2012)
Poder dos Clientes		Alterações contratuais; Substituição de clientes; Tempo de relacionamento; Representatividade dos principais clientes em termos do total de vendas anuais.	Abdel-Kader e Luther (2008); Klein (2014); Souza (2015).
Poder dos Fornecedores		Alterações contratuais; Substituição de fornecedores; Tempo de relacionamento; Representatividade dos principais fornecedores em termos do total de compras anuais.	

Fonte: Elaboração própria

Cada um dos grupos apresentados no Quadro 9 são comentados a seguir.

3.4.2.1 Perfil

O primeiro grupo apresentado no quadro 9 se refere a algumas variáveis demográficas, com o objetivo de identificar o perfil da empresa, em termos de setor e de tempo e área de atuação no mercado, bem como o perfil do respondente, quanto ao gênero, à faixa etária, ao nível de escolaridade, ao cargo que ocupa e ao tempo de atuação no cargo e na empresa.

3.4.2.2 Características dos Contratos

As características dos contratos que o presente estudo considerou se referem a sua duração, à existência de contratação formal, à completude (ou complexidade) contratual e aos fatores contratuais *ex-ante* e *ex-post*. O questionamento sobre a duração e formalidade da relação contratual alcança tanto os fornecedores quanto os clientes, cujas possíveis respostas se referem a (in)existência de contratos formais, contratos de curto prazo (considerado até um ano), contratos de longo prazo (entendido como superior a um ano) e contratos por tempo indeterminado.

A variável completude contratual, também considerada neste estudo como complexidade contratual, é caracterizada pela percepção dos respondentes quanto às dimensões do contrato (com fornecedores e com clientes) estabelecidas por Luo e Tan (2003). Tais dimensões se referem à inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência.

Sobre a inclusividade de questão, foi perguntado aos entrevistados sua percepção sobre se os contratos com fornecedores dos principais insumos e com os principais clientes incluem detalhes da transação e seu gerenciamento, monitoramento e avaliação do desempenho, resolução de conflitos e encerramento da transação.

Sobre a dimensão contratual da especificidade da cláusula, foi questionado aos entrevistados sua percepção sobre se os contratos com fornecedores dos principais insumos e com principais clientes especificam os detalhes da transação e seu gerenciamento, monitoramento e avaliação do desempenho, resolução de conflitos e encerramento da transação.

Como terceira dimensão da completude contratual, a cobertura de contingência foi captada pelas respostas aos questionamentos sobre a percepção do entrevistado sobre se os contratos com fornecedores dos principais insumos e com clientes especificam termos

contratuais que: são vulneráveis a incertezas, lidam com contingências susceptíveis de surgir durante a execução contratual, e oferecem soluções para responder a diferentes contingências.

Como perguntas adicionais, para ajudar a caracterizar os contratos, os fatores contratuais *ex-ante* e *ex-post* se referem aos fornecedores dos principais insumos e questionam a frequência de ocorrência de fatos anteriores à celebração dos contratos (*ex-ante*), aqueles pertinentes à execução contratual (*ex-post*), bem como outros aspectos não investigados nas variáveis anteriores.

Questionamentos sobre a frequência, a frequência da extrapolação do prazo médio habitual entre as negociações com fornecedores e o fechamento do contrato e entre o fechamento do contrato e a entrega do insumo, a frequência de preferir fornecedores com os quais tiveram experiência anterior, estão relacionados aos fatores *ex-ante*.

As perguntas sobre a ocorrência de: aditivos contratuais de prazo e de valor, aplicações de multas, rescisões contratuais antecipadas e distratos antecipados nas relações com fornecedores, estão relacionadas aos fatores *ex-post*.

Por fim, os questionamentos sobre a frequência de ocorrência de montantes monetários significativos e de ativos específicos na contratação procuram identificar a importância da negociação para a indústria respondente. O item a seguir descreve como foi identificado o nível e tipos de especificidade dos ativos comprados e dos produzidos.

3.4.2.3 Características dos Produtos

Os questionamentos sobre as características dos insumos e produtos objetos de contratação pela empresa respondente com seus fornecedores e clientes objetivam identificar o nível e tipos de especificidade desses ativos, de acordo com a taxonomia de Williamson (1985; 1991). Tais características se reportam à disponibilidade dos insumos, localização geográfica dos fornecedores, frequência, exigências de ativos humanos, máquinas e equipamentos especializados e investimentos específicos.

Para classificar a especificidade dos ativos comprados e vendidos, recorreu-se à tipologia estabelecida por Williamson (1991) que são em seis tipos: especificidade de localização, especificidade física, especificidade de ativos humanos, especificidade de marca, especificidade de ativos dedicados e especificidade temporal.

Quanto ao nível de especificidade dos produtos vendidos, neste estudo foi categorizado como baixo, médio ou alto. Com base nas respostas dos entrevistados, observou-se a existência ou não de algum tipo de especificidade do ativo. Em caso de insumos ou produtos padronizados,

em que nenhum dos seis tipos de especificidade de ativo se sobressaiu, considerou-se o nível baixo. Quando identificada duas ou mais especificidade de ativo, considerou-se nível médio. O nível alto foi atribuído aos insumos e produtos com especificidade física e de ativos humanos.

Quanto ao nível de especificidade dos insumos comprados, neste estudo foi tipificado como insumo padronizado, quando ausente especificidade de ativo, e insumo específico, caso algumas das seis tipologias de especificidade de ativos esteja presente.

Esta categorização se fundamentou no entendimento de Williamson (2012, p. 68) que considera “transações altamente idiossincráticas aquelas nas quais os ativos físicos e humanos requeridos para a produção são extensivamente especializados”. Transações mistas são aquelas em que o grau de especialização dos ativos é menos completo, cuja contratação externa destes componentes pode ser preferida em função das considerações de economia de escala (WILLIAMSON, 2012).

3.4.2.4 Práticas de Contabilidade Gerencial

No quarto grupo do conteúdo das perguntas, incluem-se as práticas de contabilidade gerencial subdivididas em três categorias: práticas de custos e controle financeiro; práticas de avaliação de desempenho; e práticas de planejamento e orçamentos, totalizando uma lista de 30 dentre tradicionais e avançadas.

Cabe esclarecer que, neste estudo, entendem-se como práticas de contabilidade gerencial tradicionais, aquelas que estão inseridas no primeiro e segundo estágios evolutivos do *framework* do IFAC, enquanto que se considera como práticas de contabilidade gerencial avançadas, as que pertencem ao terceiro e ao quarto estágios dessa estrutura.

Sobre cada uma das 30 práticas de contabilidade gerencial estudadas, perguntou-se aos respondentes se são adotadas pela indústria. Quando da afirmativa, solicitou-se esclarecimentos sobre como esta adoção ocorre e em qual frequência. Esse detalhamento visou ampliar o entendimento da adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias estudadas, para corroborar com a declaração de sua adoção e se certificar sobre o entendimento, pelo entrevistado, do que se refere à prática.

Conforme discutido anteriormente, fatores idiossincráticos exclusivos para compreensão das práticas de contabilidade gerencial, como as características contratuais, podem não ser suficientes para explicar a adoção dessas práticas. Há, amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais que afetam a forma como as empresas e as suas práticas

individuais surgem (SCAPENS, 2006). Dessa forma, recorre-se à identificação de fatores contingenciais que ajudem nessa compreensão, conforme a seguir.

3.4.2.5 Fatores Contingenciais

Os grupos V e VI apresentados no quadro 9 abrigam fatores contingenciais internos e externos. Elegeram-se como fatores contingenciais internos: estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia de produção. A taxonomia selecionada para a estratégia faz uso das três estratégias genéricas de Porter (2004), em que os respondentes foram questionados sobre qual o percentual do total das vendas relativas aos produtos que se aplicam à estratégia de liderança em custos, diferenciação e enfoque. Esse questionamento objetivou identificar a prioridade estratégica em cada indústria estudada, ao invés de solicitar ao respondente que escolha uma delas e, assim, tentar evitar classificar esse fator contingencial de forma muito simplista.

A estrutura organizacional foi caracterizada por perguntas relacionadas ao nível de centralização do processo decisório, hierarquização, especialização de tarefas, grau de formalização do trabalho, estruturas funcionais ou divisionais e flexibilidade para adaptação às mudanças no mercado. A identificação dessas características nas indústrias estudadas permitiu discuti-las em termos de abordagens mecanicistas e orgânicas, tal como concebidas por Burns e Stalker (1961).

O fator tamanho, dimensionado por duas variáveis, número de empregados e valor da receita bruta anual, seguiu classificação proposta pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas- SEBRAE e pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social- BNDES, que distinguem as organizações em pequeno, médio e grande porte.

Segundo os critérios estabelecidos pelo SEBRAE (2013), é considerada indústria de médio porte aquela que possui de 100 a 499 empregados e de grande porte a indústria com 500 ou mais empregados. Para o BNDES, o médio porte é atribuído à empresa cuja receita operacional bruta anual for maior que R\$ 3,6 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões. Quando maior que R\$ 300 milhões, tem-se uma grande empresa.

Como último fator contingencial interno estudado nesta pesquisa, a tecnologia de produção se refere ao nível de rotina, de complexidade e de padronização dos processos/atividades das organizações pesquisadas. A interdependência de tarefas, o grau de variabilidade de atividades e a clareza do desempenho das tarefas também ajudam a caracterizar a tecnologia no ambiente organizacional do público respondente.

Quanto aos fatores externos, inseriu-se a incerteza ambiental, concorrência, poder dos clientes e poder dos fornecedores como contingências externas que podem influenciar as organizações pesquisadas. Para caracterizar a incerteza ambiental, questionou-se aos respondentes sua percepção sobre o grau de previsibilidade em que pode haver mudanças em aspectos relacionados ao fornecimento de materiais e componentes, concorrência, demanda de clientes e regulamentações. Mediante essas percepções, categorizou-se a incerteza ambiental em três níveis: baixa, moderada e alta.

No que diz respeito à concorrência, procurou-se identificar o ambiente como hostil ou amigável, mediante a percepção do respondente sobre o grau de competitividade em relação às vendas e à distribuição, à qualidade e à variedade de produtos, aos preços, à participação de mercado e ao serviço ao cliente.

Os fatores “poder dos clientes” e “poder dos fornecedores” objetivam obter entendimentos sobre o grau de dependência da empresa pesquisada com sua cadeia de suprimento à montante e à jusante. Para captá-los, foi solicitado aos entrevistados sua percepção sobre a força que sua indústria tem em poder alterar os contratos com clientes e fornecedores, o grau de dificuldade que ela teria para encontrar negócios alternativos (substituir clientes e fornecedores), tempo da relação com os principais clientes e fornecedores e qual a representatividade destes, em relação aos parâmetros da empresa pesquisada (total de vendas e total de compras) para conhecer a extensão da concentração da base de clientes e fornecedores.

Mediante essas percepções, categorizou-se o poder do cliente e do fornecedor em três níveis: baixo, moderado e alto. Para ratificar essa categorização, confrontou-se as percepções dos entrevistados com as circunstâncias identificadas por Porter (2004) que elevam o poder dos fornecedores e dos clientes.

O conhecimento do grau de poder que a empresa respondente percebe para alterar seus acordos com clientes e fornecedores, bem como substituí-los, ajudará na compreensão do nível de especificidade do ativo objeto da transação e da interdependência entre indústria e clientes/fornecedores.

Por fim, a duração da relação entre a empresa respondente e seus clientes e fornecedores poderá conduzir a construção de confiança entre esses parceiros de negócios. Para Uddin e Hassan (2011), a presença de confiança nas relações entre empresas promove a recorrência da transação. A duração da relação também ajuda no entendimento sobre a existência de contratos relacionais, além da observação do contexto no qual a relação ocorre para compreensão da existência de interdependência entre as partes.

Nessa perspectiva, espera-se que todos esses fatores contingenciais (tanto internos quanto externos) ajudem a explicar o avanço ou não na adoção das práticas de contabilidade gerencial, mediante as características contratuais que regem os relacionamentos entre as empresas envolvidas.

Para formatação do roteiro de entrevista semi-estruturada, conforme se encontra no Apêndice A, necessitou-se de realizar alguns procedimentos para validação desse instrumento de coleta de dados, que se encontram descritos na próxima seção.

3.4.3 Validação do Instrumento de Coleta de Informações

Após a elaboração inicial das questões da entrevista, estas passaram pelo crivo de especialistas e pelo teste piloto que objetivaram aperfeiçoar o instrumento e verificar sua aderência aos objetivos deste estudo. As subseções a seguir detalham tais procedimentos.

3.4.3.1 Consulta a Especialistas

O roteiro de entrevista foi submetido a avaliação de especialistas acadêmicos e profissionais de mercado no intuito de validação desse instrumento, ou seja, aperfeiçoá-lo e, assim, obter maior robustez para a coleta de informações. Além disto, foi realizado um estudo de caso-piloto.

A consulta realizada com três especialistas acadêmicos, ocorreu no mês de agosto/2017, contatados por e-mail que prontamente aceitaram o convite, sendo dois deles doutores e um doutorando, todos com experiência em pesquisa qualitativa. Suas sugestões de aperfeiçoamento do instrumento de coleta de dados se referiram principalmente a inserção de novos questionamentos, troca de termos para outros mais esclarecedores, e quanto a sequência das perguntas. Estas foram incorporadas ao instrumento que também foi avaliado por profissionais de mercado.

Três profissionais de mercado foram consultados, um supervisor de uma multinacional do setor de telecomunicações, um gestor e proprietário de uma rede de farmácias e um gestor e proprietário de uma indústria de médio porte de artefatos de borracha e material plástico. Estes representaram os setores da indústria, comércio e serviços e, mediante as conversas presenciais ocorridas em dezembro/2017 e janeiro/2018, decidiu-se direcionar a pesquisa para o setor industrial.

A realização do teste piloto também contribuiu para refinar o instrumento de coleta de informações e identificar os profissionais nas indústrias que detinham o conhecimento das relações com fornecedores e clientes, das práticas de contabilidade gerencial adotadas e dos fatores contingenciais internos e externos. Os procedimentos do estudo de caso piloto se encontram descrito na subseção a seguir.

3.4.3.2 Estudo de Caso-Piloto

Para Yin (2015) um estudo de caso-piloto ajuda no refinamento dos planos de coleta de dados, relacionados ao conteúdo dos dados e com os procedimentos seguidos, diferindo do pré-teste por ser mais formativo e ajudar a desenvolver linhas relevantes de questões.

A indústria na qual foi realizado o estudo de caso-piloto foi selecionada por conveniência, acesso e proximidade geográfica, intermediada por um contato pessoal prévio da pesquisadora com uma ex-funcionária desta empresa. Trata-se de uma indústria gráfica com atuação em impressão de material promocional, fabricação de embalagens e mercado editorial.

Com 35 anos de existência, a gráfica estudada no caso-piloto atua regionalmente em alguns estados nordestinos, possui 200 funcionários e média de faturamento anual de R\$ 40 milhões, enquadrando-se como empresa de médio porte, segundo critérios do SEBRAE e BNDES. Suas relações com fornecedores e clientes acontecem sem lastro contratual formal e fabrica produtos com média especificidade de ativos decorrente da sua customização de acordo com as exigências do cliente, em que se verifica a fabricação de materiais personalizados.

No estudo de caso-piloto, as informações foram coletadas durante o mês de outubro/17, por meio de entrevistas com três funcionários da empresa, um assessor da diretoria responsável pela área de suprimentos, o gerente de produção e o diretor de negócios. Além das entrevistas, foi realizada uma visita técnica guiada pelo gerente de produção.

As informações obtidas com o estudo de caso-piloto ajudaram na reflexão sobre: os aspectos teóricos significativos; na melhoria do roteiro de entrevista; no treinamento da pesquisadora para as entrevistas e no que observar quando da sua realização e das visitas técnicas; e na identificação dos profissionais nas indústrias que detinham o conhecimento das relações com fornecedores e clientes, das práticas de contabilidade gerencial adotadas e dos fatores contingenciais internos e externos.

Adicionalmente, uma parte dos achados desse estudo de caso-piloto subsidiaram a elaboração de um artigo científico, apresentado em um evento ocorrido em agosto/18 e aceito

e publicado em um periódico, cujo processo de avaliação em ambos contribuiu com *insights* sobre a análise dos achados que puderam ser estendidos aos demais casos estudados.

3.4.4 Procedimentos para Coleta das Informações

3.4.4.1 Contato Inicial

Após a validação do roteiro de entrevista semi-estruturada e a devida obtenção de aprovação de execução do projeto de pesquisa no Comitê de Ética na Pesquisa do Centro de Ciências da Saúde da UFPB – CEP/CCS/UFPB, efetuou-se o contato inicial, por telefone, com o controller ou assemelhados de indústrias situadas no estado da Paraíba, com o objetivo de convidá-los a participar do estudo.

Neste primeiro contato, além da explicação dos objetivos da pesquisa, foram realizados alguns questionamentos sobre a existência de contratos formais e seu tempo de vigência. Em seguida, um convite formal foi enviado por e-mail, fornecendo mais informações sobre a pesquisa e, em caso de aceitação do convite, procedeu-se a formalização da participação e o agendamento das entrevistas.

As entrevistas ocorreram entre os meses de novembro de 2017 a junho de 2018, tendo seu registro efetuado por meio de um gravador e com o consentimento explícito de cada entrevistado. Após a primeira entrevista em cada indústria, em geral com o primeiro profissional contatado, procedeu-se sua transcrição e envio, por e-mail, ao entrevistado para que este validasse as informações, ao mesmo tempo em que foi solicitado do mesmo a indicação de outros funcionários para serem entrevistados, que também tinham suas entrevistas transcritas e enviadas por e-mail para validação.

Ressalta-se que as várias entrevistas realizadas em cada indústria estudada foram realizadas concomitantemente com a análise dos resultados e perseguiram objetivos duplos: a triangulação de dados e a saturação das categorias do estudo, sendo esta última abrangendo também os achados por meio da observação direta. Gil (2009) explica a existência de quatro importantes formas de triangulação, em que a utilizada neste estudo foi a de dados que, por sua vez, pode se referir ao tempo, ao espaço e às pessoas.

Assim, o uso da triangulação tem como objetivo analisar o caso, sob diferentes pontos de vista e a partir de diferentes vieses, para poder concluir algo, consistentemente (JÓIA, 2007). Nesta tese, optou-se pela triangulação de dados de pessoas, que possibilitou coletar informações

de diferentes entrevistados, cujas características permitiram a identificação de um perfil, apresentado na próxima seção.

3.4.4.2 Perfil dos Entrevistados

Dentre as informações obtidas por meio das entrevistas realizadas estão aquelas que permitem identificar o perfil dos entrevistados, cujas características estão apresentadas no quadro 10. Ao todo, 17 pessoas foram entrevistadas formalmente por um total de 15 horas, 16 minutos e 23 segundos.

Quadro 10 – Perfil dos Entrevistados

Estudos de casos múltiplos	Cargo do Entrevistado	Gênero	Idade	Tempo na Empresa	Tempo no Cargo	Nível de Escolaridade	Duração da entrevista
Caso 1	Assistente de controladoria	F	33 anos	13 anos	3 anos	Especialização em Contabilidade e Controladoria (administradora)	49:17
	Gerente de produção	M	28	7 anos	5 anos	MBA gestão empresarial (engenheiro de produção)	59:05
	Gerente comercial	M	59	18 anos		Graduação (engenheiro mecânico)	14:59
Caso 2	Gerente administrativo e financeiro	M	36	1 ano e 10 meses		MBA em Controladoria e em Finanças	55:23
	Gerente comercial	M	39	12 anos	7 anos	MBA em gestão empresarial (administrador)	1:06:33
	Sócio e diretor comercial	M	38	13 anos		Graduação em Economia	
Caso 3	Controller	M	46	8 anos	4 anos	Especialização em Auditoria e Controladoria (contador)	54:06
	Superintendente comercial	M	53	10 anos	2 anos	Graduação em Marketing	1:01:27
	Superintendente de compras	M	49	3 meses		MBA em Administração e compras (engenheiro eletrônico)	22:19
Caso 4	Gerente geral	M	43	20 anos	10 anos	MBA em Administração (engenheiro de materiais)	1:24:47
	Supervisor de logística	M	31	1 ano e 6 meses		MBA em logística, custos e riscos	1:07:22

						logísticos (administrador)	
	Gerente comercial	M	40	8 anos	6 anos	Graduação em Marketing e Engenharia Química	59:49
Caso 5	Gestor administrativo	M	35	6 anos	2 anos	MBA (administrador)	1:10:11
	Comprador	M	37	5 anos		Pós-graduado em Psicologia organizacional (tecnólogo em recursos humanos)	1:10:41
Caso 6	Gerente de controladoria	M	44	5 anos e 9 meses		3 MBA's em Controladoria, Logística e Contabilidade Internancional (contador)	59:43
	Gerente de suprimentos	M	35	14 anos	6 anos	2 MBA's em gestão da produção e em Controladoria e Contabilidade empresarial (administrador)	1:03:28
	Gestor administrativo de vendas	M	40	4 anos e meio		MBA em Finanças (administrador)	57:16
Totais	17 entrevistados						15:16:23

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Conforme se observa no quadro 10, entre os entrevistados predomina o gênero masculino, com idade entre 28 e 46 anos, e com qualificação em nível de pós-graduação relacionada ao cargo ocupado. Ressalta-se que tais cargos são variados, de diferentes níveis hierárquicos e representam os funcionários cujas atribuições permitem o conhecimento das relações entre a indústria, seus clientes e seus fornecedores e a adoção de práticas de contabilidade gerencial, bem como uma visão holística de fatores internos e externos ao ambiente corporativo.

Adicionalmente, nota-se no quadro 10 que os profissionais entrevistados possuem experiência na empresa e no cargo entre quatro e dezoito anos, excetuando-se o recém contratado (na época da entrevista) superintendente de compras do Caso 3, com apenas três meses na função e outros dois entrevistados (um no Caso 2 e o outro no Caso 4) cuja permanência na empresa e no cargo é inferior a dois anos e superior a um ano e meio.

Esclarece-se que, devido à recente contratação do superintendente de compras do Caso 3, tornou-se necessário entrevistar mais dois funcionários, informalmente, conhecedores do

setor de compras, mas não pertencentes a este, permitindo, assim, satisfazer-se e corroborar com as informações obtidas com o primeiro.

Dessa forma, entende-se que o perfil dos entrevistados é adequado às finalidades do presente estudo, conferindo confiabilidade às informações coletadas e à saturação das categorias estudadas, motivo pelo qual se decidiu cessar a coleta de dados por meio da realização de entrevistas após obtidas as 17 entrevistas formais.

Além do perfil dos entrevistados, suas informações também possibilitaram a identificação de características das indústrias que foram estudadas, apresentadas na próxima subseção.

3.4.4.3 Apresentação das Indústrias Estudadas

Em busca da coleta das informações necessárias ao atingimento dos propósitos deste estudo, foi necessária a realização de seis estudos de caso (estudos de casos múltiplos), cujos preceitos da Teoria dos Custos de Transações ajudaram a definir quais as empresas seriam pertinentes ao estudo, conforme explicado na seção 3.2 e apresentado no quadro 8.

Além do perfil teórico que ajudou a escolha das indústrias que fizeram parte do estudo, mediante o qual todas as empresas se encaixam nos critérios de alta ou baixa especificidade de ativos e negociação com fornecedores sem contratos ou com contratos (de curto e longo prazo), outros critérios guiaram esta seleção.

Um desses critérios se refere ao setor, sendo escolhido o industrial, embora não houve a necessidade de restrição do ramo industrial de atividade. As organizações industriais possuem processos produtivos e de controle gerencial com peculiaridades que estimulam o interesse em estudá-las, além de serem ambientes frequentemente escolhidos para o estudo das práticas de contabilidade gerencial, tais como aqueles realizados por Abdel-Kader e Luther (2006b; 2008), Macohon e Beuren (2016), Baines e Langfield-Smith (2003), Chenhall e Langfield-Smith (1998a; 1998b), Pavlatos e Kostakis (2015), Klein e Almeida (2017), dentre outros.

Também se optou pelas indústrias localizadas em estados nordestinos, com atuação regional e/ou nacional, situadas em localidades próximas e de fácil acesso à pesquisadora. Além disto, o critério de disponibilidade de cooperação foi decisivo na seleção das indústrias estudadas, mediante a disposição destas em participar da pesquisa, disponibilizando funcionários ao agendamento e realização de entrevistas e permissão para visitas técnicas.

Assim, as seis indústrias estudadas se encontram caracterizadas conforme a seguir.

A organização representante do Caso 1 possui transações com seus clientes e fornecedores sem contratos formais e seus produtos representam baixa especificidade de ativos, isto é, são produtos padronizados. Trata-se de uma indústria inserida no ramo da construção civil, dedicada à fabricação e comercialização de materiais de PVC (*Polyvinyl chloride* - policloreto de vinilo), especialmente tubos e forros plásticos.

Criada em 1999, localiza-se no interior da Paraíba, região metropolitana de Campina Grande, seu mercado de atuação abrange o Norte e Nordeste, sua forma societária é de sociedade empresária limitada, cuja propriedade pertence a dois sócios, sendo um deles uma *holding* e o outro uma pessoa física que também administra o negócio. Possui certificação ISO 9001:2008 para fabricação e comercialização de tubos de PVC. Com faturamento anual médio de 50 milhões e 126 funcionários, enquadra-se como de médio porte e é a única do ramo em funcionamento no Estado da Paraíba.

A entidade representante do Caso 2 possui transações com seus clientes e fornecedores sem contratos formais e seus produtos representam média especificidade de ativos. Encontra-se inserida na cadeia produtiva agroindustrial do leite e se dedica à produção, varejo e distribuição de alimentos derivados do leite. Criada em 1993, localiza-se em um município do interior da Paraíba, sendo responsável pela produção de bebidas lácteas, doces e queijos.

Possui mais duas outras unidades fabris, sendo uma delas sob outra denominação social na região metropolitana do Recife-PE, porém sob a mesma marca, que produz bebidas lácteas e sucos e a outra no interior do Ceará, produtora de queijos. Juntas contam com filiais localizadas em nove municípios, espalhados pelos Estados da Paraíba, Rio Grande do Norte, Piauí, Pernambuco e Ceará, como centros de distribuição.

Trata-se de um laticínio que possui atuação regional, abrangendo o Nordeste, com formação societária de sociedade empresária limitada, cuja propriedade é exclusiva de membros de uma família, que também a administra. Atualmente passa por reorganização da sua estrutura de comando, devido ao falecimento recente, em dezembro de 2017, do seu sócio fundador.

Possui 1.200 funcionários e com base nos critérios de definição para o tamanho das organizações, adotados neste estudo, considera-se a empresa estudada como de grande porte. Possui o selo do Serviço de Inspeção Federal – SIF, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), que a habilita à comercialização dos seus produtos em âmbito nacional.

A organização representante do Caso 3 possui contratos formais de curto prazo com fornecedores e clientes e seus produtos representam baixa especificidade de ativos, isto é, são produtos padronizados. Dedicar-se à fabricação de insumos para construção civil, atuando nos

mercados de revestimentos cerâmicos e cimento. Criada em 1984, possui sua matriz localizada em João Pessoa, um *showroom* e escritório em São Paulo e seis unidades fabris, sendo quatro na Paraíba, uma no Rio Grande do Norte e uma em Santa Catarina.

Apresenta-se na forma societária de sociedade empresária limitada e sua propriedade pertence a membros de uma família, que também participam da sua gestão. Seu faturamento anual é de 1 bilhão de reais e conta com um quadro funcional de 3.500 colaboradores, sendo considerada, portanto, como empresa de grande porte.

A diversidade de localização geográfica do seu parque fabril favorece o acesso abundante à argila, um dos seus principais insumos, permitindo-lhe estar presente no maior *cluster* cerâmico brasileiro, que, segundo Garcia e Scur (2016), localiza-se na região de Criciúma-SC.

Além disto, as demais unidades fabris se localizam na região Nordeste, considerada em expansão no setor, segundo a Associação Nacional dos Fabricantes de Cerâmica para Revestimentos, Louças Sanitárias e Congêneres – ANFACER³, para quem o setor brasileiro é composto por 92 empresas de capital essencialmente nacional, ofertante de 27 mil postos de trabalho diretos, cuja capacidade produtiva em 2015 foi de 1.069 milhões de m².

Esclarece-se que a unidade de Santa Catarina produz exclusivamente porcelanatos polidos e esmaltados, que são destinados ao público AAA, possui 8 anos de funcionamento e faz uso de tecnologia de ponta em sua planta industrial. Na região Nordeste, produz-se desde uma cerâmica de menor custo, como a fabricada na unidade do Rio Grande do Norte, até os porcelanatos que atendem os clientes do público AAA, além da produção de cimentos (também possui tecnologia de ponta que lhe permite uma grande eficiência energética e maior produtividade), localizados na Paraíba.

Ao longo de mais de 35 anos de existência, a empresa estudada desenvolveu *expertise* que lhe conduziu à posição de destaque no cenário nacional, transformando-se na maior fabricante de porcelanatos do país, e conquistando prêmios consecutivos de 2012 até a última versão em 2017, quando ocupou a preferência dos grandes clientes na linha de porcelanato do prêmio Amanco, o que contribui para sua consolidação.

Em 2018, o diretor presidente da empresa estudada assumiu a presidência de uma importante entidade representativa em nível nacional e internacional da cadeia da indústria cerâmica brasileira, corroborando para o entendimento de destaque alcançado em território nacional.

³ Disponível em: <http://www.anfacer.org.br/produto>. Acesso em 31.05.18.

Seu mercado de atuação abrange o território nacional, com algumas iniciativas de exportação dos seus produtos para outros países, tais como Estados Unidos, Argentina, Portugal, dentre outros. Para a ANFACER, atualmente, o Brasil é um dos principais *players* do mercado mundial de revestimentos cerâmicos, ocupando a terceira posição em produção e consumo no mundo, além de ser o sexto no *ranking* das exportações mundiais. Assim, a inserção da empresa estudada no mercado internacional demonstra sua capacidade competitiva e reforça o entendimento dela ser um importante ator no mercado de revestimentos cerâmicos brasileiro.

A organização representante do Caso 4 possui contratos formais de curto prazo com fornecedores e clientes e seus produtos representam alta especificidade de ativos, isto é, são produtos personalizados. Dedicar-se à industrialização de componentes para calçados, tais como adesivos e selantes, saltos de borracha, sandálias de borracha, dentre outros. Criada em 1947, possui sua matriz localizada no interior de São Paulo, seis unidades produtivas, localizadas nos Estados de São Paulo, Paraíba e Bahia e em Montevideu (Uruguai), além de um centro de distribuição na região Sul do Brasil.

Sob a forma societária de sociedade empresária limitada, sua propriedade pertence a membros de uma família, que atualmente formam o seu Conselho de Administração. Seu faturamento anual é em torno de 300 milhões de reais e conta com um quadro funcional de 700 colaboradores, em nível de Brasil, sendo considerada, portanto, como empresa de grande porte.

A unidade paraibana, onde foi realizada a pesquisa, tornou-se a primeira do Grupo a ser instalada no Nordeste, cujo início das atividades ocorreu em Janeiro de 1972 e atualmente se dedica exclusivamente à produção de sandálias, sendo a única do grupo a fazê-lo. Possui uma média de faturamento anual e de número de funcionários, respectivamente de 25 milhões de reais e 215 funcionários. No segmento de sandálias exerce as atividades de *private label* e gestão de marcas, desenvolvendo linhas para diversas grifes nacionais, além da fabricação de sandálias de marca própria, destinada à exportação.

Com capacidade instalada para processar aproximadamente 90 mil toneladas de matérias primas e 3,6 milhões de pares de sandálias por ano, o grupo ao qual a empresa representante do Caso 4 pertence, ao longo de sua existência, desenvolveu um diversificado *mix* de produtos que vai além de componentes para calçados, permitiu-lhe se tornar um dos principais fornecedores de indústrias de diversos setores, como o moveleiro, o automotivo, de embalagens e de construção civil, dentre outros.

Possui certificações como a ISO 9001 e o selo ABVTEX (que habilita ao fornecimento de artigos de moda para empresas varejistas, por indicar possuir compromissos com os princípios éticos de condições dignas de trabalho).

Seu mercado de atuação abrange todo o território nacional, com iniciativas de exportação, principalmente das sandálias de marca própria, que se destinam a diversos países dos cinco continentes. A abrangência de atuação da empresa estudada no mercado nacional e internacional demonstra sua capacidade competitiva e sua consolidação no segmento que atua, conquistadas ao longo da sua trajetória.

A organização representante do Caso 5 possui contratos formais de longo prazo com fornecedores e de curto prazo com seus clientes, sendo seus produtos caracterizados como de baixa especificidade de ativos, isto é, são produtos padronizados. Integra o setor de construção civil, dedicando-se à industrialização e comercialização de cimento e pertence a um grupo econômico pernambucano com atividades diversificadas.

Possui um escritório corporativo em Pernambuco, duas unidades fabris, uma localizada em Minas Gerais que foi criada em 2006, e outra situada na Paraíba, instalada em 2011, além de dois centros de distribuição próprios situados nos Estados da Bahia e de São Paulo.

Constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado, a empresa que representa o Caso 5 é de propriedade de membros de uma família, que também participam da sua gestão, compondo o seu Conselho de Administração. As duas unidades fabris possuem uma média de faturamento anual em torno de 1 bilhão de reais e conta com um quadro funcional de 560 a 600 colaboradores, sendo considerada, portanto, como empresa de grande porte, de acordo com os critérios adotados nesta pesquisa.

Ambas as unidades fabris estão estrategicamente posicionadas por estarem próximas aos locais de mineração própria e acesso facilitado às principais vias de escoamento da produção. Ressalta-se, ainda, o projeto de implantação de outra fábrica no estado de Sergipe, que se encontra em andamento. Essa localização privilegiada é ratificada por estudos que comprovam ser o Nordeste a segunda maior região produtora de cimento no Brasil, destacando-se os estados da Paraíba e Sergipe (VIANA, 2014).

Com base nos dados divulgados pelo Sindicato Nacional da Indústria de Cimento (SNIC), referentes à produção nacional de cimento por regiões e estados, em 2017, observa-se que a região Sudeste e Nordeste concentram, respectivamente, 47% e 21% dessa produção, em que o estado de Minas Gerais lidera a produção regional (46%) e a Paraíba é o segundo produtor regional, com 20% da produção dos estados nordestinos (SNIC, 2017).

Seus produtos possuem marca própria e única, além de terem obtido qualificação por meio da Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP, em virtude de atenderem às normas técnicas de especificação da ABNT para o segmento. Apesar da instalação recente das suas fábricas, a *expertise* no negócio do cimento vem de longa data, quando dois primos comandavam os negócios diversificados da família que iam da cana-de-açúcar à cerâmica, cimento, vidro e bancos. Em 1999, a fábrica de cimento do grupo familiar foi vendida a um grupo português e, só depois de uma quarentena de 10 anos imposta pelo contrato da venda, os dois primos, separados em dois grupos econômicos, voltaram a investir nesse ramo⁴.

A indústria cimenteira possui características de oligopólio, em virtude da concentração da sua capacidade produtiva em poucos grupos econômicos, sendo no Nordeste cinco deles (VIANA, 2014) dentre os quais a empresa estudada se insere. Com capacidade de 1 milhão e 500 mil toneladas na unidade paraibana e 2 milhões e 200 mil toneladas na fábrica mineira, comercializam seu produto predominantemente no mercado interno, abrangendo todo o território nacional, com exportações esporádicas.

Por fim, tem-se o Caso 6, cuja indústria que o representa possui contratos formais de curto e longo prazo com fornecedores e de curto prazo com seus clientes, sendo seus produtos caracterizados como de média especificidade de ativos. Dedicase à fabricação e comercialização no atacado de produtos de limpeza doméstica, higiene pessoal e condimentos.

Criada em 1946, sob a forma de sociedade anônima de capital fechado e propriedade familiar, tem sua matriz localizada no Estado de Pernambuco e três filiais estrategicamente distribuídas localizadas nos Estados da Bahia, Rio de Janeiro e Pará, além de um centro de distribuição no Ceará, onde também está investindo na implantação de mais uma unidade fabril.

A variedade de seus produtos é acompanhada pela diversificação nas suas marcas, que são líder no Norte e Nordeste para os segmentos de água sanitária e alvejante, amaciantes, sabonetes, dentre outros. Conforme se depreende do *ranking* 2017 da Revista Varejo, a empresa estudada teve suas marcas posicionadas entre os cinco líderes no Brasil presentes nos canais: supermercados, maiores redes e outros, para os produtos: limpador brilho, água sanitária e alvejante, amaciante, lã de aço e creme dental. Esse posicionamento corrobora para o entendimento que a mesma consegue atuar além do mercado regional.

Sua inserção no cenário nacional também é reconhecida em publicação anual “Melhores e Maiores 2017”, divulgada pela Editora Abril, no seu formato impresso, na qual a empresa

⁴ Disponível em: Revista Exame. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/revista-exame/a-familia-rachou-e-se-deu-bem/> Acesso em: 24.07.18

estudada se insere entre as 1.000 maiores em termos de vendas. Segregando por setor, aquele em que está classificada listou 81 companhias, onde a empresa estudada alcançou a posição 66^a.

Como integrante de um grupo econômico que inclui duas concessionárias, a empresa estudada no Caso 6 possui capacidade instalada para produção anual de 140 mil toneladas de água sanitária, 18 mil toneladas de sabonetes, 50 mil toneladas de vinagre e 20 mil toneladas de detergente, dentre outros e faturamento anual de 750 milhões de reais. Para tanto, conta com um quadro de funcionários atualmente de 1.600 colaboradores, dos quais 1.300 se encontram na unidade pernambucana. Assim, de acordo com os critérios adotados nesta pesquisa, tem-se uma indústria de grande porte.

Nesta perspectiva, observa-se que o principal critério para selecionar as indústrias integrantes deste estudo, o perfil teórico, permitiu abranger os embasamentos da Teoria dos Custos de Transação adotados neste estudo. Essa abrangência também se dá pela variedade de técnicas das evidências que, além das entrevistas conforme relatadas, fez-se uso da observação direta. A subseção a seguir descreve as informações obtidas por meio da observação direta.

3.4.4.4 Observações Diretas nas Entrevistas e Visitas Técnicas

A observação direta simples empregada neste estudo se realizou por ocasião das entrevistas e das visitas técnicas às unidades fabris das indústrias pesquisadas, simultaneamente a análise das informações que iam sendo obtidas. Os aspectos observados dizem respeito aos sujeitos, ao cenário e ao comportamento social, além de procurar corroborar e complementar as informações obtidas por meio das entrevistas.

A observação quanto aos sujeitos, conforme comentado no item 3.4.4.2, ratifica o entendimento daqueles selecionados serem conhecedores da indústria a qual pertencem, das relações destas com seus fornecedores e clientes, da adoção das práticas de contabilidade gerencial e do conhecimento dos fatores contingenciais investigados relacionados ao ambiente corporativo (interno e externo).

Observar o cenário e o comportamento social também foi útil para confirmar e complementar as informações coletadas por meio das entrevistas realizadas. Além da gravação das entrevistas, as visitas técnicas também foram gravadas, sendo estas últimas guiadas geralmente pelo gestor de recursos humanos, porém não foram autorizadas fotografias do interior das unidades visitadas. As evidências encontradas via observação direta simples se encontram apresentadas por caso estudado, conforme a seguir.

Dos três participantes do estudo no Caso 1, os dois primeiros entrevistados são jovens, com pós-graduação relacionada ao cargo ocupado, que estão na indústria há mais de sete anos. O terceiro entrevistado foi o gerente comercial de 59 anos, sem curso de pós-graduação e com 18 anos de experiência na função e na empresa, pai de um dos participantes, cuja entrevista ocorreu no mês seguinte às duas primeiras.

O contato inicial no Caso 1 se deu com o gerente de produção e por intermédio de um funcionário de uma das empresas fornecedoras, sendo a boa receptividade deste com a pesquisadora influenciada pelo pedido daquele (representante do fornecedor). A segunda entrevistada, a assistente de controladoria, foi indicada pelo gerente de produção sem aviso prévio que, embora aceitando participar, demonstrou um desconforto inicial superado com o desenvolvimento da entrevista.

O cenário no qual as duas primeiras entrevistas aconteceram foi no setor produtivo, no segundo piso, acessado pela entrada principal separada da entrada pelo piso inferior onde ocorre o processo de produção. A parte do segundo piso acessada é composta por duas salas, posicionadas uma de frente para a outra, com uma espécie de recepção entre elas, na qual um funcionário alimentava uma planilha eletrônica com informações sobre o posicionamento dos estoques.

Na recepção existe uma janela de vidro que permitiu a observação do ambiente de produção, a disposição do maquinário e a execução do trabalho por funcionários devidamente fardados e com o uso de equipamentos de proteção individual. Uma das salas acessadas é destinada a abrigar o gerente de produção, onde foi realizada a entrevista com ele, por várias vezes interrompida pelo barulho das máquinas, sirenes que alguns equipamentos disparavam indicando a conclusão de uma etapa de produção, recebimento de telefonemas e de funcionários da produção que, frequentemente, adentravam ao recinto em busca de orientações.

Na sala onde trabalha a assistente de controladoria, a interferência à entrevista ficou por conta apenas do barulho e sirene das máquinas em virtude da proximidade com o setor produtivo. Ressalta-se que as interrupções ou barulhos não prejudicaram a nitidez dos áudios das entrevistas e corroboraram para ampliar o entendimento sobre o ambiente de produção e ratificar o exposto pelos entrevistados.

O cenário no qual foi realizada a entrevista com o gerente comercial foi em prédio destinado à parte administrativa e de diretoria, distante do setor produtivo, mas dentro da indústria, cuja entrevista ocorreu sem interrupções e barulhos. Neste ambiente, observou-se a existência de um local destinado a exposição de alguns produtos da indústria, permitindo

constatar a existência de tamanhos e cores variadas, conforme consta na especificação do catálogo de produtos, obtido eletronicamente por meio do *site* corporativo.

Assim, observou-se que a produção ocorre de forma sequencial e com interdependência entre equipes, há a alimentação de planilhas eletrônicas sobre a composição dos estoques e livre acesso por parte do pessoal operacional ao gerente de produção, confirmando o relato dos entrevistados sobre a tecnologia de produção, relacionamento cordial e próximo entre os colaboradores e a existência de práticas de controle gerencial relacionadas aos estoques.

O comportamento social dos entrevistados, principalmente em relação à linguagem que utilizaram demonstram familiaridade com os produtos e insumos específicos do ramo de atividade da indústria da qual são colaboradores, decorrente dos anos de vivência na organização e no cargo ocupado.

No caso 2, o primeiro entrevistado foi o gerente administrativo e financeiro que integra o laticínio estudado à menos de dois anos e possui qualificação em nível de pós-graduação relacionada ao cargo que ocupa. As duas outras entrevistas ocorreram com profissionais relacionados à área comercial, cuja faixa etária é inferior a 40 anos, sendo um deles sócio e integrante da diretoria, e ambos trabalham na empresa há mais de 12 anos.

A primeira entrevista ocorreu em meados de janeiro/2018, na unidade fabril paraibana, sem interrupções, onde também foi realizada a visita técnica guiada no final de abril/2018. A sala na qual ocorreu a entrevista com o gerente administrativo e financeiro é ocupada por este, com mobiliário para realizações de reuniões. Fixada em umas das paredes desse ambiente, observou-se a exposição de gráficos com indicadores financeiros de desempenho mensais, corroborando com a afirmativa deste entrevistado sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho financeiro.

Durante esta entrevista, o gerente administrativo e financeiro mostrou, pelo celular corporativo, fotos em um aplicativo de troca de mensagens que representam o monitoramento pelos funcionários do laticínio dos produtos na gôndola de supermercados e seu reporte aos gestores, corroborando com a afirmativa dos entrevistados de que há o acompanhamento constante no ponto de vendas do cliente varejista, por meio dos promotores de venda, vendedores e supervisores.

As duas outras entrevistas foram feitas na unidade pernambucana em meados de março/2018 e ocorreram simultaneamente. A presença do sócio e diretor comercial não foi planejada, uma vez que o agendamento ocorreu apenas com o gerente comercial. No entanto, o clima de cordialidade e boa receptividade perdurou em todo o período da entrevista, facilitando

o diálogo e ampliando sobremaneira as informações coletadas, dada a visão holística sobre o grupo corporativo oferecida pelo sócio e diretor comercial.

Por ocasião da visita técnica, observou-se as várias etapas do processo produtivo sequencial, sua padronização e rigoroso controle de qualidade intensamente monitorado, conforme descrito pelo gerente administrativo e financeiro e melhorou a compreensão da amplitude da verticalização da produção, como a descoberta da fábrica de ração bovina anexa à fábrica paraibana, a constatação da fabricação das embalagens dos produtos em um galpão específico, o movimento da frota própria que entrega os produtos e busca o principal insumo, dentre outros.

No Caso 3, as três entrevistas formais, as duas informais e as duas visitas técnicas realizadas ocorreram entre os meses de janeiro e junho de 2018, em que as primeiras (entrevistas formais) se localizaram na parte administrativa da matriz e nos setores específicos de cada entrevistado. Em uma das entrevistas informais, o participante se localizava na mesma sala na qual foi realizada a entrevista com o controller, motivo pelo qual contribuiu com este no complemento às informações, principalmente relacionadas ao processo orçamentário e de planejamento e com percepções sobre o cenário de concorrência relativos à indústria estudada.

As duas visitas técnicas guiadas ocorreram no mesmo dia, em dois turnos, oportunidade na qual se conheceu a fábrica de cimentos e a fábrica de porcelanatos, ambas paraibanas. As observações quando da visita à cimenteira permitiu constatar o alto nível de automatização e modernização do seu processo produtivo, seu intenso monitoramento por meio dos laboratórios e a quase inexistência de estoques de produtos acabados, que ao concluir sua produção é direcionado, com auxílio de equipamento que, por sucção, providencia o carregamento no veículo do transportador terceirizado.

Nesta ocasião, percebeu-se o quão significativo é a qualidade da embalagem para evitar o rasgamento da sacaria e, conseqüentemente, o desperdício/perdas do produto final que está sendo transportado, corroborando com o colocado pelos entrevistados sobre a exigência de qualidade para selecionar o fornecedor de embalagens.

Na visita à fábrica de porcelanatos, observou-se a existência de processo produtivo sequencial, padronizado, e com alta interdependência entre equipes, além da estocagem de produtos acabados, corroborando com as afirmativas dos entrevistados de prevalecer a estrutura mecanicista, e adoção de práticas de contabilidade gerencial que monitoram o estoque.

No Caso 4, as duas primeiras entrevistas aconteceram de forma consecutivas, no mesmo dia, em meados de abril/2018, na parte administrativa da unidade fabril paraibana, em um ambiente de sala de reuniões. Esses dois entrevistados possuem acima de oito anos de vivência

na empresa, idades entre 40 e 43 anos e com qualificação em nível de graduação e pós-graduação compatível com as funções requeridas pelos cargos de gerência que ocupam.

A terceira entrevista se realizou no mês seguinte, em maio/2018, com o supervisor de logística, também no mesmo ambiente das outras entrevistas. Esse entrevistado declarou possuir qualificação em nível de pós-graduação relacionada ao cargo exercido, 31 anos e pouco tempo na empresa (inferior a dois anos).

A visita técnica se deu em julho/18, após a conclusão de todas as entrevistas e de seu processo de validação, ocasião em que foi observada ampla estrutura física de produção, almoxarifado e administrativa. Constatou-se processo produtivo sequencial, com certa padronização devido a produção em alto volume, interdependência entre as equipes e a complexidade decorrente da produção concomitante de produtos personalizados, envolvendo, inclusive, processos manuais de aplicação de aviamentos e outros adereços, corroborando com o explicado pelo gerente geral sobre a estrutura organizacional.

Observou-se, também, a existência de um rigoroso controle de qualidade em todas as etapas do processo produtivo, com intenso monitoramento para mitigar perdas na produção. No galpão de produção estava detalhado em um quadro branco indicadores de qualidade relacionados às perdas por setor (palmilha, corte, estamparia, etc.), acumuladas no mês, que permitem o acompanhamento da meta anual estabelecida. Tais informações são alvo de uma reunião matinal que acontece todos os dias no referido ambiente. Essa observação permitiu constatar a adoção de práticas de avaliação de desempenho não financeiras relacionadas aos processos internos, conforme declarado pelos entrevistados.

Também foi possível constatar a existência de um galpão reservado ao estoque dos insumos e dos produtos acabados, denominado de CD (centro de distribuição) com dois acessos. No primeiro acesso, mais próximo ao galpão da produção, fica o almoxarifado (estoque de insumos), no outro está a expedição. O monitoramento da movimentação dos estoques é formalizado e sob a responsabilidade do supervisor de logística que foi entrevistado, com acesso restrito aos demais funcionários, uma vez que os insumos requisitados pela produção precisam ser pesados para evitar interferências indevidas no processo produtivo.

A disposição física de alguns insumos é organizada em prateleiras e em corredores, como se fosse em um supermercado, devidamente identificados e intensamente controlados, especialmente porque parte destes são muito pequenos, tais como aplique de sandália, broche, adesivos, etc. Assim, corrobora-se a afirmativa de adoção de práticas de contabilidade gerencial que controlam os estoques e seus custos.

No Caso 5 foram realizadas duas entrevistas, sendo a primeira em novembro/17 e a outra em abril/2018, com o gestor administrativo e o comprador da unidade paraibana, respectivamente. Ambos são jovens, entre 35 e 37 anos, com qualificação em nível de pós-graduação e com vivência na empresa superior a cinco anos, em que um deles ocupa cargo de gestão e o outro operacional.

Após a transcrição das entrevistas e seu envio aos entrevistados para validação, sentiu-se a necessidade de obter informações adicionais e algumas confirmações com o gestor administrativo, que prontamente atendeu, por meio de aplicativo de troca de mensagens, suprimindo a carência de agendamento de outra entrevista.

O ambiente no qual transcorreram as duas entrevistas foi em duas salas diferentes e reservadas para reuniões, que se localizam distantes do processo produtivo, com excelentes condições de salubridade, embora integrante de uma fábrica que lida com partículas suspensas com é o caso das cimenteiras.

Na cimenteira estudada, foi possível acompanhar uma reunião entre uma equipe de pesquisadores do curso de Engenharia da Produção da UFPB e dois funcionários da empresa (integrantes do setor de logística e de faturamento/expedição) relacionada à operação de importação do coque, que estava tramitando e aguardando o desembarque na semana seguinte à da reunião. A equipe de pesquisadores estava acompanhando o referido processo para subsidiar uma dissertação de mestrado.

Nesta ocasião, foi possível ter noção dos esforços realizados pela cimenteira estudada para importar o coque de petróleo, em termos de recursos dedicados e em complexidade operacional, necessários à negociação, aquisição, transporte e recebimento do material importado, corroborando com o entendimento de complexidade dessa transação e elevação dos seus custos de transação. Esclarece-se que o transporte do coque importado ocorre, primeiramente, por via marítima (entre países) e terrestre (do porto à cimenteira estudada).

Por fim, no Caso 6, as três entrevistas realizadas aconteceram em março/18, no mesmo dia e de forma consecutiva, cujos entrevistados ocupam cargos de gerência, possuem entre 35 e 44 anos, qualificação em nível de pós-graduação relacionada ao cargo, e vivência na empresa superior a quatro anos. Estas aconteceram em uma sala reservada para reuniões que, além do mobiliário necessário à acomodação, conta com um sistema audiovisual para apresentações.

Enquanto aguardava o horário da entrevista, na recepção/portaria, foi possível observar a chegada dos funcionários do turno diurno, cuja participação feminina chamou a atenção. A predominância de mulheres na produção e na administração foi confirmada, posteriormente,

pelo gerente de controladoria, em comentário informal e espontâneo após realizada as entrevistas.

Após a realização da última entrevista do dia, o gerente de controladoria possibilitou uma visita ao setor administrativo onde se localizava a sala de reuniões, mostrando o setor de controladoria e fiscal, que terminou direcionada à sala do “cafezinho”, frequentado na ocasião por vários funcionários. Nesta oportunidade, foi possível perceber o clima de descontração, amistoso e cordial que imperava, corroborando com a percepção dos entrevistados sobre a existência de relacionamento de simpatia e proximidade entre os colaboradores em diversos níveis hierárquicos.

A linguagem técnica utilizada pelos entrevistados no Caso 6, por meio da utilização de termos como *bid's*, *lide time*, SKU, canal *kiacalt*, canal *cash and carry*, indicadores OEE, *sell in* e *sell out* do cliente, dentre outros, sinalizam uma mão-de-obra qualificada e atualizada com técnicas de gestão contemporâneas que podem contribuir no entendimento do ambiente de controle avançado que foi encontrado.

Ressalta-se, ainda, que nas ocasiões das visitas técnicas houve oportunidades para elucidar as análises preliminares, sendo as informações obtidas por meio da observação direta analisadas em conjunto com as decorrentes das entrevistas. Adicionalmente, também foi realizada a consulta aos *sites* corporativos de todas as indústrias pesquisadas, permitindo o acesso a documentos como catálogo de produtos e código de ética, ampliando o conhecimento sobre elas.

Nesta perspectiva, todas as fontes de evidência foram analisadas juntas, com a finalidade de que as informações de cada estudo de caso tivesse por base a convergência dos achados dessas diferentes fontes. Assim, entende-se que as informações coletadas por meio das entrevistas e seus processos de validação, adicionado às observações diretas, forneceram os subsídios suficientes para atingimento dos propósitos deste estudo, justificando a decisão de término da coleta no campo.

3.5 TÉCNICAS DE ANÁLISE

Esta seção discorre sobre os procedimentos para análise das informações obtidas, descrevendo o uso da análise de conteúdo e a adoção de roteiro proposto por Eisenhardt (1989) que se refere ao processo de indução de teoria usando estudo de caso.

3.5.1 Análise de Conteúdo

Uma vez coletados os dados, conforme descrito na seção anterior, passou-se à etapa de análise e discussão dos achados. Os áudios das entrevistas e visitas técnicas foram transcritos, agrupados, codificados e categorizados para permitir a posterior análise de conteúdo. A análise de conteúdo é “um conjunto de técnicas de análises de comunicações que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. (BARDIN, 2016, p. 44).

Considerando que a análise de conteúdo requer procedimentos sistemáticos, Bardin (2016) ensina que esta prevê três fases fundamentais, que são a pré-análise, envolve a escolha dos documentos a serem analisados, como a transcrição de entrevistas; exploração do material e tratamento dos resultados. Câmara (2013) explica que na segunda fase, a de exploração do material, são escolhidas as unidades de codificação e posterior reunião em categorias.

Como unidade de registro deste estudo, optou-se pelo uso do tema que, segundo Bardin (2016, p. 135) “é a unidade de significação que se liberta naturalmente de um texto analisado segundo certos critérios relativos à teoria que serve de guia à leitura”. Nesta tese, a unidade de registro temática se refere aos recortes das entrevistas que versam sobre as transações com fornecedores e clientes e sobre a adoção das práticas de contabilidade gerencial. Como categorias de análise, optou-se pelas apresentadas no Quadro 11.

Quadro 11 – Definição das Categorias de Análise de Conteúdo

Categoria	Definição
Características dos Contratos	Atributos relacionados aos contratos com principais fornecedores e clientes, no que se refere: ao tempo de vigência dos contratos, à formalidade dos contratos, ao nível de inclusividade de questão, especificidade da cláusula e de cobertura contingencial e aos fatores contratuais <i>ex-ante</i> e <i>ex-post</i> .
Características das Transações	Atributos relacionados aos principais produtos objeto das contratações com clientes e fornecedores que dizem respeito a: especificidade do ativo, frequência e incerteza.
Práticas de custos e controle financeiro	Práticas usadas para monitoramento dos custos e controle financeiro da empresa respondente, tais como análise financeira de estoques, métodos de apropriação de custos, preço de transferência, gestão interorganizacional de custos, dentre outros.
Práticas de avaliação de desempenho	Práticas usadas para avaliar o desempenho da empresa respondente, incluindo medidas financeiras e não financeiras, tais como análise de custo/volume/lucro, análise do ciclo de vida do produto, análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes, etc.
Práticas de planejamento e Orçamentos	Práticas usadas para programar os investimentos e gastos a curto e longo prazo, tais como previsão de longo prazo, Orçamentos base zero, Orçamentos baseado em atividades, etc.
Fatores contingenciais internos	Neste estudo, refere-se a circunstâncias relacionadas à estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia adotada pela empresa respondente que podem impactar na escolha da utilização de práticas de contabilidade gerencial específicas.
Fatores contingenciais externos	Neste estudo, refere-se a circunstâncias relacionadas à incerteza ambiental, concorrência, poder do cliente e poder do fornecedor que caracterizam o contexto no qual se insere a empresa respondente que podem impactar na escolha da utilização de práticas de contabilidade gerencial específicas.

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Na última etapa da análise de conteúdo, prevista por Bardin (2016), tratamento dos resultados, têm-se a inferência e a interpretação, que, segundo Câmara (2013), o pesquisador calcado nos resultados brutos procura torná-los significativos e válidos. A inferência é um instrumento de indução (roteiro de entrevista) para se investigarem as causas a partir dos efeitos. Na interpretação, é preciso voltar atentamente aos marcos teóricos pertinentes à investigação, o que dará sentido à interpretação. (CÂMARA, 2013).

Na presente pesquisa, esta última etapa se reportou aos principais preceitos da Teoria dos Custos de Transação, primeiramente, no que se referem aos atributos distintivos dos contratos (formalidade, vigência e completude) e aos atributos distintivos da transação: incerteza, frequência, e especificidade de ativos e sua tipologia (de localização, físico, de ativos humanos, dedicados, de marca e temporal), adicionando fundamentos da Teoria da Contingência que embasam o Controle Gerencial e, em, particular, as práticas de contabilidade gerencial.

Com a análise de conteúdo das informações obtidas de todas as fontes de coletas (entrevistas, observação e, quando possível, análise de alguns documentos) foi possível descrever cada caso estudado quanto a: caracterização das práticas de contabilidade gerencial; caracterização das práticas de contabilidade gerencial a partir dos fatores contingenciais; transações, contratos e ativos nas relações com fornecedores; e transações, contratos e ativos nas relações com clientes.

Procurou-se seguir um padrão similar na descrição individual dos casos e comentá-los com aporte nas teorias que embasam este estudo. Ao final de cada seção, discutiu-se essas descrições de forma comparativa entre os casos (seções 4.1 a 4.4). Nas duas primeiras seções (4.1 e 4.2), as práticas de contabilidade gerencial foram descritas e discutidas sob a ótica da Teoria da Contingência. As duas últimas (seções 4.3 e 4.4) as transações, contratos e ativos nas relações com fornecedores e com clientes foram descritas e discutidas sob a lente da Teoria dos Custos de Transação.

Essas quatro seções se referem aos três primeiros objetivos específicos, em que se utilizou a análise de conteúdo para realizar a análise dentro de cada caso, ganhando-se familiaridade com estes e facilitando o tratamento de um grande volume de dados obtidos por meio das técnicas de coleta empregadas. A análise dentro do caso permite familiarização com cada caso e é impulsionada por ajudar o pesquisador a lidar com um volume impressionante de dados, típico da pesquisa de estudo de caso (EISENHARDT, 1989).

Para atingir os demais objetivos propostos, tornou-se necessário analisar entre os casos por meio de comparação entre eles, cujos procedimentos estão descritos na subseção seguinte.

3.5.2 Análise Comparativa dos Casos

A análise dentro e entre os casos seguiu roteiro proposto por Eisenhardt (1989), no qual é possível o reconhecimento de padrões de relacionamentos dentro e entre os casos estudados. Conforme comentado anteriormente, a análise dentro dos casos possibilita íntima familiaridade com cada um deles. Esse processo permite que padrões únicos de cada caso surjam antes que os pesquisadores pressionem para generalizar os padrões entre os casos, acelerando a comparação entre eles (EISENHARDT, 1989).

No roteiro proposto por Eisenhardt (1989), juntamente com a análise dentro dos casos, é feita uma busca cruzada de padrões. Essa busca se torna necessária por causa das limitações no processamento de informações inerentes às pessoas, o que suscetibilizam os pesquisadores às conclusões prematuras e até enganosas (EISENHARDT, 1989). As análises comparativas entre os casos feitas no presente estudo, com fins à busca cruzada de padrões, estão apresentadas e discutidas nas seções 4.5 a 4.8 da análise de resultados e se referem ao quarto objetivo específico.

Para neutralizar as tendências ou suscetibilidades dos pesquisadores, uma boa comparação entre casos examina os dados de muitas maneiras divergentes, em que a primeira tática é selecionar categorias ou dimensões e, em seguida, procurar semelhanças e diferenças dentro do grupo (EISENHARDT, 1989). Tais dimensões podem ser sugeridas pelo problema de pesquisa ou pela literatura existente, ou o pesquisador pode simplesmente escolher algumas dimensões (EISENHARDT, 1989).

No presente estudo, as categorias ou dimensões (subcategorias) consideradas foram influenciadas pelo problema de pesquisa e pela Teoria dos Custos de Transação, sendo: atributos das transações com fornecedores do principal insumo; atributos dos contratos nas relações com fornecedores; atributos das transações com clientes; atributos dos contratos nas relações com clientes; e práticas de contabilidade gerencial.

As categorias “atributos das transações com fornecedores do principal insumo” e “atributos das transações com clientes” se subdividem em: frequência, incerteza e nível de especificidade de ativos. A “frequência” apresenta as dimensões recorrente e ocasional. Cabe

observar que a subcategoria “incerteza” se refere à incerteza na transação (com fornecedores ou com clientes) e se distingue da incerteza ambiental considerada como fator contingencial externo.

Como fator contingencial, a incerteza ambiental foi investigada por meio de questionamentos aos entrevistados a respeito da sua percepção sobre a (im)previsibilidade nas mudanças: de preços, qualidade e disponibilidade no fornecimento de materiais e componentes; de preços e qualidade de produtos concorrentes; na demanda dos clientes por produtos novos e existentes; nas regulamentações e na tecnologia.

A incerteza na transação (tanto nas relações com fornecedores quanto nas relações com clientes) é restrita ao contexto do relacionamento entre empresas. Isto é, a incerteza nas transações com fornecedores foi caracterizada pelos questionamentos sobre as variações nos preços, escassez de insumos, alternativas de fornecimento e outras contingências, que causam necessidades de flexibilização do contrato ou da relação.

A incerteza nas transações com clientes foi caracterizada com base nas respostas dos entrevistados a fatores elencados por eles como contingências que afetam a relação ou o contrato entre as partes, como incerteza na demanda de clientes, sazonalidade, e imprevisibilidade do preço praticado pelos concorrentes. Em outras palavras, a incerteza na transação é derivada da incerteza ambiental, porém com o foco restrito nas relações com clientes e com fornecedores.

Por sua vez, as categorias “atributos dos contratos nas relações com fornecedores” e “atributos dos contratos nas relações com clientes” apresentam as subcategorias: formalidade e duração do contrato e completude contratual percebida. A formalidade e duração do contrato apresenta as dimensões: contrato relacional, contrato formal de curto prazo, de longo prazo ou por prazo indeterminado. A completude contratual foi identificada em dois níveis: maior completude e menor completude.

O maior ou menor nível de completude contratual foi atribuído com base na percepção dos entrevistados a respeito da existência ou não de lacunas contratuais sobre inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência. Especificamente nos contratos com clientes, a existência de espaço para interpretação e/ou a complementação dos contratos por acordos informais foram decisivos na determinação do nível de completude contratual percebida. Nas transações com fornecedores, a percepção de flexibilidade ou resiliência do

contrato para lidar com contingências durante a execução contratual impactou decisivamente na determinação do nível de completude.

Para a categoria de “práticas de contabilidade gerencial”, as subcategorias são: tradicionais e avançadas. Também estão segregadas nos aspectos aos quais se referem e que tratam de: custos e controle financeiro; avaliação de desempenho; e planejamento e orçamentos, conforme apresentado no quadro 2.

As figuras 2 e 3 apresentam essas categorias e revelam em quais casos se buscou as semelhanças e diferenças entre eles para identificar os padrões associativos com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

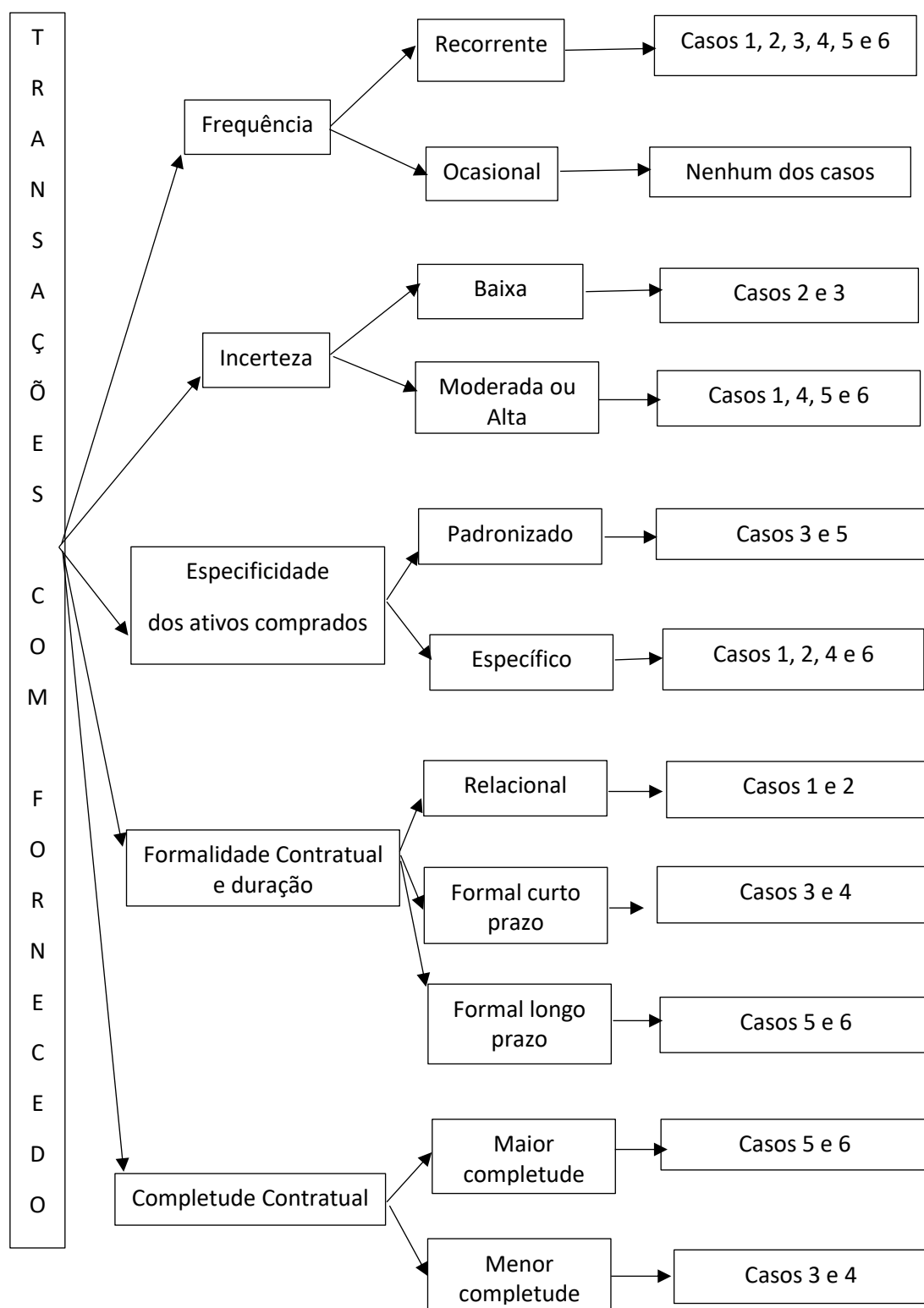


Figura 2. Categorias e dimensões (subcategorias) utilizadas na análise comparativa entre os casos, relacionadas às transações com fornecedores.

Fonte: Elaboração própria (2018)

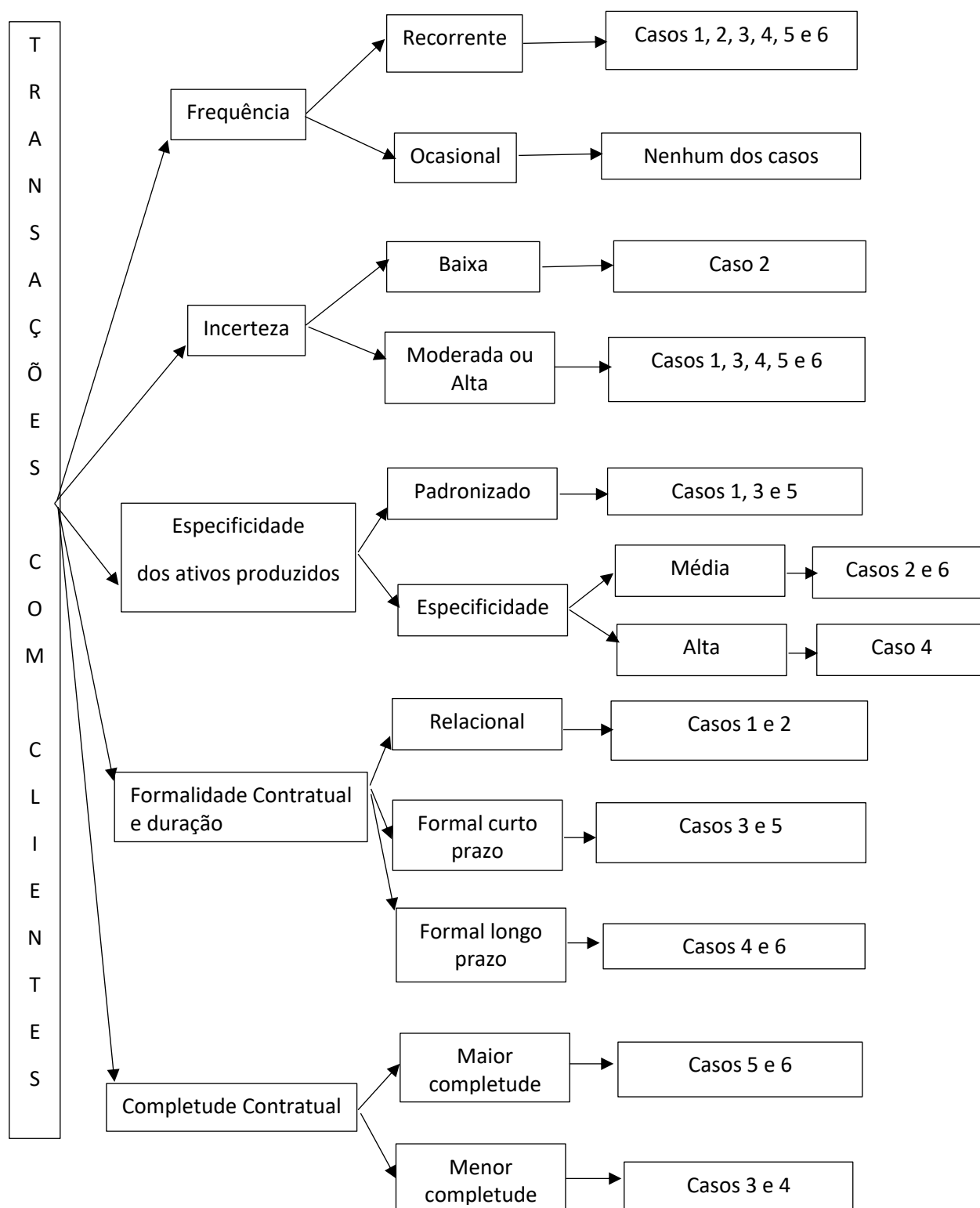


Figura 3. Categorias e dimensões (subcategorias) utilizadas na análise comparativa entre os casos, relacionadas às transações com clientes.

Fonte: Elaboração própria (2018).

Nas figuras 2 e 3 se percebe que a análise entre os casos com base nas categorias e subcategorias (dimensões) permitiu selecionar os casos ora em pares, ora em trios, ora em quartetos ou todos juntos para serem comparados em suas semelhanças e diferenças quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, associadas as essas categorias. Assim, seguiu-se a segunda tática recomendada por Eisenhardt (1989) que consiste em selecionar pares de casos e listar as semelhanças e diferenças entre cada par, cuja justaposição de casos em busca de diferenças pode quebrar quadros simplistas e a busca por similaridade também pode levar a um entendimento mais sofisticado.

O resultado dessas comparações forçadas pode ser novas categorias e conceitos que os pesquisadores não previram (EISENHARDT, 1989). As subcategorias “frequência” e “incerteza” utilizadas neste estudo, embora amparadas na Teoria dos Custos de Transação, inicialmente não haviam sido planejadas para serem incluídas nas análises comparativas entre os casos. Suas inclusões foram motivadas pelas análises comparativas preliminares a partir das quais se sentiu a necessidade de ampliação para incorporar essas duas categorias.

A terceira estratégia sugerida por Eisenhardt (1989) é dividir os dados por fonte. As fontes de dados utilizadas neste estudo se referem às entrevistas com triangulação de pessoas, observação direta e, quando possível, análise documental. Conforme descrito no item 3.4.4, essas fontes foram analisadas juntas em busca da compreensão de cada caso com a maior profundidade possível, principalmente quando divergentes, que ensejaram a busca por informações complementares para melhor entendimento do fenômeno pesquisado.

A ideia geral para proceder a busca cruzada entre casos é forçar os pesquisadores a ir além das impressões iniciais, especialmente por meio do uso de lentes estruturadas e diversificadas sobre os dados, aumentando a probabilidade de que seja capturado as novas descobertas que possam existir nos dados (EISENHARDT, 1989). Assim, a análise entre os casos realizada no presente estudo possibilitou o reconhecimento de padrões de relacionamentos existentes entre as categorias e subcategorias consideradas e a adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas, ajudando no alcance dos objetivos propostos.

Os resultados encontrados por meio dos procedimentos metodológicos descritos estão apresentados e discutidos no próximo capítulo. A seção a seguir, trata dos procedimentos éticos que foram necessários à realização deste estudo.

3.6 PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Seguindo orientações das diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisas envolvendo seres humanos, estabelecidas pela Resolução nº 466, de 12 de dezembro de 2012 submeteu-se o projeto de pesquisa desta tese, após aprovação no exame de qualificação, ao Comitê de Ética em Pesquisa (CEP) do Centro de Ciências da Saúde (CCS) da UFPB.

Esta submissão ocorreu por meio eletrônico, no site da Plataforma Brasil, em 13 de setembro de 2017, na qual constou os seguintes documentos: folha de rosto, projeto de pesquisa, TCLE – Termo de Consentimento Livre Esclarecido, orçamento, cronograma, carta de anuência, instrumento de coleta e a certidão de aprovação no exame de qualificação do projeto de pesquisa pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCC/UFPB.

Uma vez cumprida todas as exigências legais cabíveis, o projeto de pesquisa desta tese foi avaliado e aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa – CEP/UFPB, conforme parecer consubstanciado do CEP nº 2.313.257 (ANEXO 1), de 03 de outubro de 2017, autorizando o início da pesquisa empírica.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo se dedica a descrever os casos analisados e discutir os achados. Encontra-se subdividido em oito seções que abordam o seguinte: diagnóstico das práticas de contabilidade gerencial adotadas nas indústrias pesquisadas, analisando-as, primeiramente, pela ótica da Teoria da Contingência; descrição e discussão das transações, contratos e ativos nas relações com fornecedores e clientes, sob a lente da Teoria dos Custos de Transação; verificação e discussão dos achados decorrentes das análises associativas entre os atributos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

As práticas de contabilidade gerencial adotadas são apresentadas nesta subseção, divididas por casos estudados. Em seguida, sintetiza-se essa adoção para permitir a comparabilidade entre elas.

4.1.1 Caso 1

Os três entrevistados no Caso 1 declaram o uso de sete das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro, sete das 11 práticas relativas à avaliação de desempenho e duas das seis práticas relacionadas a planejamento e orçamento, conforme o Quadro 12.

Pela leitura do Quadro 12, nota-se que a empresa estudada declara utilizar as práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro que pertencem aos primeiros e segundos estágios evolutivos, isto é, exclusivamente adotam as práticas tradicionais. As práticas de contabilidade gerencial tradicionais também predominam naquelas relacionadas à avaliação de desempenho, com exceção da declaração de adoção das seguintes práticas avançadas: análise da lucratividade por cliente, medidas não financeiras relacionadas aos empregados e *benchmarking*.

Quadro 12 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 1.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos	Não sabem			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Não		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Não	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análise de lucratividade por cliente				Sim
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				Não
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				Não
<i>Benchmarking</i>				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Não
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Sim			
Orçamentos para planejamento		Sim		
Orçamentos flexíveis	Não			
Previsão de longo prazo		Não		
Orçamentos base zero			Não	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A adoção do uso da análise de lucratividade por cliente foi explicada pelos entrevistados como sendo por representante. Uma vez que a base de clientes da empresa estudada se encontra pulverizada, a análise de lucratividade por cliente poderia se tornar inviável ou ineficaz, sendo a opção adotada de observar a lucratividade por representante mais factível.

As medidas não financeiras relacionadas aos empregados foram declaradas adotadas por todos os entrevistados, fazendo referência às exigências provenientes da certificação ISO 9001 que a empresa possui, bem como citando indicadores como pontualidade, frequência, uso da farda, iniciativa do colaborador, dentre outros. Quanto ao *benchmarking*, foi exemplificado o

monitoramento dos produtos concorrentes que são frequentemente adquiridos pela empresa estudada para serem analisados e terem observadas suas inovações, portanto, refere-se ao *benchmarking* externo.

No que diz respeito às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento, declaradas adotadas (Quadro 12), observa-se a menção de utilização apenas do orçamento em base anual, direcionado tanto para fins de controle de custos quanto para subsidiar o planejamento (orçamento para o ano seguinte), conforme explica o gerente de produção, não havendo planejamento de longo prazo:

Geralmente a gente se baseia no que passou, pega o ano passado, analisa ele todinho, vê o que aconteceu, se teve alguma anormalidade, em termos de volume de vendas, faz essas comparações todas e a gente faz. Eles pedem para o próprio setor fazer uma meta, analisam essa meta, fazem uma contraproposta e a gente fixa para o outro ano. Isso é formal, o documento que resulta disso são as atas das reuniões, e a gente gera uma planilha para as receitas e para cada um dos custos que você tem para um horizonte de um ano. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Do exposto, constata-se que, no Caso 1, predomina a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais, com destaque para o baixo uso daquelas relativas a planejamento e orçamento, que respeitam apenas o horizonte de curto prazo (um ano). Associar essa descoberta às características das relações com os seus principais fornecedores de resina e de clientes, que por sua vez estão organizados pela estrutura de governança de mercado, com ausência de contratos, pode justificar, em parte, o não avanço nessas práticas.

A pulverização dos clientes, a alta padronização dos produtos fabricados e comercializados e a não adoção de contratos com fornecedores de resina, conforme discutido, aumentam a necessidade de monitoramento dos estoques (de insumos e de produtos acabados), dos custos, dos preços e das margens de lucratividade em uma perspectiva exclusiva de curto prazo. Tal contexto parece não fomentar a utilização de práticas avançadas, uma vez que novas formas de controle precisariam ser desenvolvidas quando se procurasse a realização de parcerias, na busca de redução de custos conjuntos com fornecedores, por exemplo.

4.1.2 Caso 2

As práticas de contabilidade gerencial que são declaradas pelos entrevistados no Caso 2 como adotadas pela empresa estão apresentadas no Quadro 13. Das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro listadas, oito foram declaradas adotadas.

Observa-se que todas elas são consideradas tradicionais por se inserirem nos 1º e 2º estágios evolutivos.

Quadro 13 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 2.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Sim		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Não	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análise de lucratividade por cliente				Não
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Não		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				Não
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				Não
<i>Benchmarking</i>				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Não
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Não			
Orçamentos para planejamento		Não		
Orçamentos flexíveis	Não			
Previsão de longo prazo		Não		
Orçamentos base zero			Não	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

As oito práticas de contabilidade gerencial tradicionais listadas acima têm como foco principal da gestão a determinação de custos e controle financeiro, com a preocupação gerencial voltada primeiramente a questões internas, como a capacidade de produção e controle financeiro dos processos de produção (AABDEL-KADER; LUYHER, 2006a). Assim, as questões externas que repercutam nos custos de transação, como as transações com

fornecedores e clientes, podem não estar contempladas no foco gerencial da empresa estudada no Caso 2.

Adicionalmente, ressaltam-se a adoção do preço de transferência e a não adoção da avaliação do custo da qualidade do produto. No que se refere à adoção do preço de transferência pela empresa estudada, esclarece-se que esta só ocorre para o produto acabado, não havendo para a matéria-prima, como também para as unidades produtivas, não apenas para os centros de distribuição, conforme explicam os entrevistados.

Essas duas fábricas são distintas: a de Sousa produz a parte de fermentados, doce e queijo, e a de Jaboatão produz a parte de fermentados e sucos. Existe uma troca, então toda semana nós mandamos os produtos que são produzidos aqui e os produtos de lá vêm para cá, e esse mesmo transporte volta com os produtos para lá, para que não haja necessidade de termos uma fábrica de suco lá e nem muito menos uma fábrica de queijo e doce aqui. Nós temos duas fábricas e nós temos filiais distribuídas por fábrica. (GERENTE COMERCIAL).

Nós utilizamos o preço de transferência, mas do produto acabado. Só transfere produto acabado. Acontece a transferência de matriz para filial e não de filial para filial. Eu transfiro, por exemplo, o iogurte que está pelo custo dele de R\$ 2,00, transfiro para minha unidade de João Pessoa a um custo de R\$ 2,00. Quando eu vendo esse produto em João Pessoa, por R\$ 5,00, a receita daquela unidade, gera para a unidade, aqui já não gera mais nada porque aqui já foi transferido daqui para lá. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Com base no exposto pelos entrevistados, pode-se entender que o método utilizado para definição do preço de transferência utilizado no Caso 2 é o preço de custo. O contexto da transferência acontece exclusivamente no cenário intrafirma, não abrangendo o cenário interorganizaional, e sugere não contemplar aspectos gerenciais de avaliação de desempenho das unidades, pois a unidade que produziu transfere o produto pelo preço de custo. Já a receita gerada pela venda aos clientes, cabe exclusivamente à unidade vendedora, deixando a unidade que fabrica com desempenho nulo nessa transação.

Nesta perspectiva, a empresa representante do Caso 2 perde a oportunidade de utilizar o sistema de preços de transferência como assegurador do equilíbrio entre os objetivos de gestão centralizados e descentralizados. Adicionalmente, tal sistema de preço de transferência pode afetar, dentre outros aspectos, a motivação dos gestores das unidades ou de linhas de produtos, podendo impactar nos custos de transação pela falha na política de recompensas, por exemplo.

Quanto à avaliação do custo da qualidade do produto, declarada como prática não utilizada, tem-se que a empresa estudada investe significativamente no monitoramento da qualidade tanto da sua principal matéria-prima quanto dos seus produtos acabados. Entretanto, parece não perceber utilidade no cálculo e na avaliação do custo da qualidade, conforme se pode observar na declaração do gerente administrativo e financeiro, a seguir.

Temos o gasto por exceção. Mas não chegamos a avaliar. Nós temos o custo para manter a seção de análise aqui, de laboratórios. Nós temos hoje nossa estrutura de centro de resultados, separada por seção, então, se eu quero saber o quanto eu gasto com a folha da estrutura da seção de laboratório, eu consigo saber rapidamente. [...] nunca chegamos nesse nível de monitorar a qualidade daquele produto neste mês. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

A não avaliação do custo da qualidade do produto pela empresa estudada corrobora o encontrado por Schiffauerova e Thomson (2006) sobre os estudos da indústria, os quais confirmam ser o custo da qualidade um conceito não amplamente utilizado. Cabe ressaltar que a qualidade é considerada pela empresa representante do Caso 2 uma questão importante, presente em todo o seu processo produtivo. Porém, a empresa perde a oportunidade de usar programas de custos da qualidade para reduzi-los e para melhorar a qualidade para o cliente.

Adicionalmente, cabem reflexões a respeito da viabilidade da manutenção de todos os seus três laboratórios de análises, dentro da estrutura de governança hierárquica como atualmente está, do ponto de vista dos custos de transação. Para tanto, seria indispensável a adoção da prática de contabilidade gerencial de avaliação do custo da qualidade do produto.

As práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho apresentam baixa adoção. Isto é, dos 11 itens avaliados, a empresa estudada declara adotar apenas cinco, que se concentram nos primeiros e segundos estágios evolutivos e são, predominantemente, financeiras, de acordo com o Quadro 13.

Conforme explica o gerente administrativo e financeiro: “nós temos 45 indicadores na empresa. E nesses indicadores eu meço os principais itens da empresa. Tudo financeiro. kW/hora, por exemplo, não é medido”. As exceções são a adoção de medidas não financeiras relacionadas aos empregados e a prática do *benchmarking*, que se encontram, respectivamente, nos 3º e 4º estágios evolutivos, sendo, portanto, consideradas práticas avançadas.

Para as medidas não financeiras relacionadas aos empregados, observou-se o número de pedidos diário por vendedor como um desses indicadores, e a manutenção de programas para avaliar empregados, seja no período contratual de experiência, seja continuamente, cuja responsabilidade recai sobre o setor de recursos humanos, conforme declaram os entrevistados:

Tem a avaliação de desempenho, tem as pesquisas de clima, tem a avaliação 45/90 pelo período de experiência, existem algumas avaliações. Existe um setor específico para fazer essas avaliações, que é o setor de recursos humanos. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

[...] nós decidimos aqui que um bom nível de pedidos por dia seria em torno de 25 a 30 pedidos por dia por vendedor. Nós acreditamos que chegando a um número desse por vendedor é um número interessante. É uma meta para o vendedor. Todos os dias ele é cobrado em relação a essa meta. Não recebe comissão pelo batimento da meta. Hoje nós trabalhamos, está até mudando um pouco, com um salário fixo e tem um

comissionamento sobre esses produtos. Porém, nós já vamos a mais de cinco anos trabalhando por performance, que são análises de positividade de clientes, de recebimento, de atendimento, de produto foco, então nós trabalhamos bastante essa gestão. Os supervisores têm uma equipe de vendedores que todos os dias eles puxam os números, todos os dias eles puxam os indicadores pela manhã, antes de começar a rotina do dia a dia, pensam, analisam e distribuem para os vendedores. Então pegar quem está melhor, elogiar, quem está mais ou menos puxar, quem está ruim analisar o que pode ser melhorado para chegar melhor. (GERENTE COMERCIAL)

A prática do *benchmarking* foi declarada como adotada. Segundo o gerente administrativo e financeiro “todo modelo de mercado da (Concorrente A, Concorrente B, Concorrente C e Concorrente D), que são modelos importantes, nós copiamos ou melhoramos”. Algumas outras práticas foram consideradas por esse entrevistado como em processo de adoção, que são: análise do ciclo de vida do produto e as práticas de orçamento e planejamento. Quanto às práticas orçamentárias, o gerente administrativo e financeiro afirmou:

Nós não adotamos orçamento. Estamos estruturando isso para 2018. É agora. Vai ser aqui na controladoria, eu estou montando. Eu tenho o setor financeiro, de controladoria, seção de contas, tesouraria. Predominará para controlar custos, despesas, os gastos em geral. Daí, estou falando de orçamento é uma coisa, que é o orçamento que geralmente você avalia durante um ano. Daí a empresa pensar em algo de planejamento estratégico. Aí envolve outras coisas, envolve produtos, marketing, renovação de marca, envolve vendas, comissão, envolve indicação para vendedores, também pesquisa e desenvolvimento, se vai lançar novo produto ou não, se vai tirar algum produto de mercado. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Assim, nenhuma das seis práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento, listadas no Quadro 13, foram declaradas adotadas pela empresa estudada, podendo sinalizar insuficiência do seu controle gerencial, uma vez que Hassen, Otley e Van der Stade (2003) as consideram como a pedra angular do processo de controle gerencial. Sem sistema orçamentário, a avaliação de desempenho pode não alcançar sua plenitude; sem a definição de metas orçamentárias, o controle da produção, do financeiro e de custos pode ser prejudicado.

Tal ausência pode ajudar a explicar as constatações apontadas na adoção das práticas de contabilidade gerencial, que se referem à baixa adoção e à predominância de indicadores financeiros e de práticas tradicionais. A intenção de implantação orçamentária, por sua vez, se torna uma oportunidade de dotar o controle gerencial da empresa estudada no Caso 2 com maior eficácia, e conduzi-la para o alinhamento com a Teoria dos Custos de Transação, com vistas ao fortalecimento e à ampliação dos seus controles burocráticos, necessários à manutenção das estruturas de governança mantidas para suas transações com fornecedores e clientes.

4.1.3 Caso 3

As práticas de contabilidade gerencial estudadas, que são declaradas pelos entrevistados no Caso 3 como adotadas pela empresa, estão apresentadas no Quadro 14. Das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro listadas, oito foram declaradas adotadas. Além disso, observa-se que todas elas, com exceção da prática de *open book accounting*, são consideradas práticas tradicionais por se inserirem nos 1º e 2º estágios evolutivos.

Quadro 14 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 3.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Não		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Sim	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Não		
Análise de lucratividade do produto		Não		
Análise de lucratividade por cliente				Sim
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				Sim
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				Sim
<i>Benchmarking</i>				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Sim
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Não			
Orçamentos para planejamento		Sim		
Orçamento flexível	Não			
Previsão de longo prazo		Sim		
Orçamentos base zero			Sim	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A este respeito, cabe ressaltar alguns esclarecimentos quanto às práticas de cálculo da margem de contribuição e de lucro, à avaliação do custo da qualidade do produto e ao *open book accounting*, mais adiante.

O cálculo das margens de contribuição e de lucro foi declarado pelo superintendente comercial como adotado, e pelo *controller* como em processo de implantação via sistema integrado em uso na empresa estudada. Para o superintendente comercial, o cálculo da margem de contribuição e de lucro é extraído de uma ferramenta de tecnologia de informação que permite o cálculo diário, porém sua análise é feita em relatórios e reuniões mensais de acesso restrito aos gerentes comerciais, superintendente e diretoria. Essa divergência remete ao entendimento de que tal prática ainda não integra o controle formal corporativo da empresa estudada, ficando restrita em nível setorial.

A avaliação da qualidade do produto foi considerada não adotada pela empresa estudada, mesmo tendo uma “conta” de qualidade para agrupar os gastos com os testes laboratoriais do produto e os demais gastos relacionados à conformidade das especificações técnicas internacionais dos produtos, conforme explica o *controller*.

A gente tem uma “conta” de qualidade, mas não chega ao nível produtivo, são questões de qualidade como testes laboratoriais do produto, não é? Gastos relacionados às normas de especificações técnicas internacionais dos produtos. Aí temos os gastos em relação a isso. Agora, vamos dizer assim, uma análise do produto, durante o processo produtivo, ainda não. Exceto essas laboratoriais que eu falei.
(CONTROLLER)

Quanto ao *open book accounting*, o *controller* declarou: “sim, existe o compartilhamento de informações de custos nas negociações, eu já presenciei isso aí, mas é, vamos dizer assim, uma coisa informal. É informal isso aí. Mas existe sim”. Quando questionado sobre a existência dessa prática nas negociações com clientes, o superintendente comercial explicou:

Às vezes, dependendo do nível de negociação, a gente chega até a abrir, de forma muito clara, transparente, os níveis de custos, quando tem uma queda de braço, um poder de barganha muito grande, mas dificilmente chega nesse ponto. Já houve necessidade de mostrar, de abrir inclusive resultados e mostrar.
(SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

A afirmativa de sua adoção em negociações esporádicas com alguns clientes, com a finalidade de definir preços, permitiu o entendimento da não adoção da gestão interorganizacional de custos, mesmo que o *open book accounting* seja sua parte integrante,

uma vez que não foi possível confirmar a preocupação entre os agentes de redução conjunta de custos.

No entanto, cabe ressaltar que a literatura sobre essa prática aponta para o seu uso tanto em aquisições de mercado, no caso da empresa em estudo, quanto em arranjos híbridos caracterizados por estratégia de compra relacional. Agndal e Nilsson (2010), por exemplo, observaram diferenças na adoção do *open book accounting* quando as aquisições são estruturadas pela via de mercado daquelas por estruturas híbridas.

Quando pela via de mercado, caracterizada por uma estratégia de compras transacional, os dados de custo servem principalmente para reduzir o preço de compra, são usados durante a avaliação e seleção de fornecedores e dentro de uma atmosfera caracterizada como adversarial. Dentro de um arranjo de troca híbrido, caracterizado por uma estratégia de compra relacional, a divulgação de dados apoia a redução de custo, que é mais abrangente, a atmosfera é menos adversária e os fornecedores obtêm benefícios a longo prazo. (AGNDAL; NILSSON, 2010)

Assim, uma vez que, nas compras da empresa estudada, conforme discutido, predomina a estrutura de governança de mercado, e os dados obtidos sobre a prática do *open book accounting* parecem privilegiar as negociações de preço, numa atmosfera mais adversarial (“queda de braço”, “poder de barganha muito grande”) do que cooperativa, observa-se concordância com o encontrado por Agndal e Nilsson (2010).

Para as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, das 11 listadas, nove foram declaradas adotadas na empresa estudada, com predomínio daquelas consideradas avançadas por se inserirem nos 3º e 4º estágios. Nesse sentido, assim como o cálculo da margem de contribuição e de lucro, que está em processo de implantação, o *controller* afirma que a análise da lucratividade do produto também está.

A informação sobre o processo de implantação da margem de contribuição e de lucro é ratificada pelo superintendente comercial, ao afirmar: “estamos aperfeiçoando essa análise. Na verdade, hoje a gente tem, mas não é tão detalhado não”. Além disso, ele explica que houve a contratação recente de um profissional para ajudar o *controller* nessa análise, em subprodutos, e que só nos últimos 90 dias aumentou o nível de detalhamento.

Outra divergência entre o *controller* e o superintendente comercial ocorreu em relação à prática de análise de lucratividade por cliente, em que o primeiro afirma não ser adotada e o segundo sim, esclarecendo que faz uso de um indicador de performance, que denominou de preço médio, e complementou: “coincidentemente eu acabei de pedir para o gerente ali, quem fica no *ranking* dos clientes de melhor margem”. Tal discordância reforça o entendimento dessa

prática ocorrer apenas em nível setorial e não no corporativo, assim como observado para o cálculo das margens de contribuição e de lucro.

Quanto às medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, são exemplo tempo de forno, kW por tonelada, tempo de carregamento, emissão de CO₂ em cada fase produtiva, capacidade de produção de cada equipamento etc. No entanto, o *controller* considera que:

São limitados à gestão da produção mesmo. Não chega na área de custos. Acredito que chega para avaliar fornecedores porque fatores, por exemplo, como queima, têm determinados insumos que eles aumentam o tempo de queima ou diminui, então eles fazem essa análise. (*CONTROLLER*)

Conforme a explicação do *controller*, observa-se que as medidas de desempenho relacionadas aos processos internos parecem estar confinadas à divisão que as analisa, não ultrapassando seus limites, como é o caso, por exemplo, do kW por tonelada, que é uma métrica adotada na unidade fabril de cimentos, não subsidiando, portanto, o processo de tomada de decisão corporativo.

Essa impressão é reforçada quando observados os processos internos do setor comercial, em que o superintendente comercial cita que medidas como positivação de clientes vão ser implementadas em função de “não ser tão detalhados os custos de produtos, margens por produtos, em informação de TI, [...] já existem, mas eles (indicadores) não estão parametrizados no sistema, então é primária essa análise ainda”.

Outra discordância entre o *controller* e o superintendente comercial diz respeito à adoção de medidas não financeiras relacionadas aos clientes. Para o *controller*, medidas como número de pedidos e prazo de entrega ainda estão em implantação, enquanto que o superintendente comercial afirma que são utilizados os indicadores: treinamentos nas lojas de material de construção, número de visitas a fábricas (com instituição de metas para trazer clientes para a fábrica) e frequência de visitas por parte dos gerentes. Isso corrobora o entendimento dos indicadores não financeiros relacionados aos clientes em uso na empresa estudada se restringirem ao setor comercial, ainda não alcançando o nível corporativo, embora estejam migrando para isso.

Como a empresa estudada apresenta divisões fabris em diferentes localidades geográficas, sendo as unidades de revestimentos e de cimentos do Nordeste e a unidade do Sul, com gestões independentes, podendo-se considerar como unidades de negócios, a avaliação de desempenho dos processos internos locais (e não corporativa) ratifica o entendimento de

Anthony e Govindarajan (2008). Ou seja, cada gerente divisional presumivelmente planeja, coordena e controla os elementos que afetam a rentabilidade, podendo facilitar o controle.

Quando questionado sobre a independência das divisões, o superintendente comercial a percebe como muito independentes, com administrações isoladas, mas que caminham para unificação da sua gestão, conforme explica: “a expectativa é de que logo, logo tenhamos, nós já estamos buscando essa unificação”. O superintendente ainda exemplifica iniciativas nesse sentido: “vou dar um exemplo na área comercial, de você ter senão políticas de preços iguais, mas que tenham os mesmos focos estratégicos em canais, até porque é o mesmo grupo, embora a gente saiba que tem particularidades da região”.

Noutra perspectiva, observa-se também ênfase gerencial nas questões de produção (relacionadas aos processos internos), semelhante ao encontrado por Berry *et al.* (1985), quando constataram que o planejamento físico da produção, e não o financeiro e de controle, como o mais importante modo de controle organizacional da mineradora pesquisada. Além das métricas relativas aos processos internos, a empresa estudada também adota outras práticas relacionadas aos empregados, tais como o número de faltas e horas extras, que são acompanhadas pelo setor de Recursos Humanos.

Ainda com relação às práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho, observa-se preponderância daquelas externamente focadas e avançadas, como a análise da lucratividade por clientes e as medidas não financeiras relacionadas aos clientes, conforme comentado. Além destas, a análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes e o *benchmarking* são práticas consideradas adotadas pela empresa estudada, conforme declaram o *controller* e o superintendente comercial:

Hoje a gente tem alguma coisa da análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes na parte de qualidade do produto, a ponto mesmo de comprar o produto do concorrente, de checar assim os pontos de venda dos clientes. E a gente também tem uma análise, basicamente mais da Porto Belo, a gente coloca mais um *benchmarking* [...] ela é capital aberto e a gente consegue pegar as demonstrações dela lá e a gente faz umas comparações. (CONTROLLER)

Fazemos análise Swot, inclusive de forma corporativa. Estamos inclusive iniciando o planejamento estratégico dos próximos quatro anos e coincidentemente estamos fazendo um Swot bem abrangente com o conhecimento de toda a empresa. [...] Fazemos *benchmarking* com os concorrentes, internamente, sempre. Sempre (*benchmarking* interno) são os últimos cinco anos e projetando para os próximos cinco anos. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

Observa-se que a análise dos pontos fortes e fracos concorrentes subsidia a elaboração do primeiro planejamento estratégico em implantação na empresa estudada, com

intensa participação do setor comercial. A adoção de *benchmarking* externo é entendida por Chenhall e Langfield-Smith (1998a) como uma ferramenta defendida amplamente como uma forma importante de sensibilizar a organização a padrões de desempenho externos, o que corrobora o entendimento da predominância, na empresa estudada, das medidas de desempenho externamente focadas. Assim, a adoção do *benchmarking* interno na empresa estudada pode sinalizar sua preocupação em detectar suas fraquezas e pontos fortes com relação ao seu ambiente interno.

Quanto à análise do ciclo de vida do produto, as normas técnicas da ABNT/NBRs, citadas anteriormente, exigem conformidade com requisitos como desempenho térmico e acústico, durabilidade, adequação ambiental, dentre outros, sendo, portanto, a obrigatoriedade normativa a justificativa dado pelo *controller* para adoção dessa prática.

Por fim, o Quadro 14 também se reporta às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos, e mostra que o orçamento para subsidiar o planejamento, o planejamento de longo prazo e o orçamento base zero são adotados na empresa estudada. Essa adoção está migrando para integração via sistema ERP, com o apoio de uma consultoria. O planejamento de longo prazo envolve um período de quatro anos, conforme esclarece o *controller*, em conjunto com o diretor de operações e o superintendente comercial:

A gente está fazendo a implantação do orçamento atualmente no sistema, não é? Antes tinha um orçamento meio informal, mas hoje a gente está fazendo, está em estágio de implantação. Diria que esse orçamento é mais para planejamento mesmo do que para controle de custos. (CONTROLLER)

O planejamento estratégico a gente está começando agora também. A ideia é fazer planejamento estratégico junto com orçamento, então começou-se pelo orçamento, então começou errado (risos). A Deloitte que começou esse projeto de orçamento, mas desde o início eu falei, vocês contrataram orçamento e não contrataram planejamento estratégico. Agora começou o orçamento e começou-se a ter uma série de dúvidas e questões que deveriam ser respondidas no planejamento estratégico. Mas aí falta realmente o planejamento estratégico. A gente começou semana passada, numa reunião com a diretoria, os procedimentos para elaborar o planejamento estratégico mesmo, que é não o mais adequado, mas é um início. (DIRETOR DE OPERAÇÕES)

O planejamento estratégico de quatro anos é o primeiro que está sendo adotado, mais formal, envolve todos os setores para poder depois fazer um plano só. Nós começamos agora e estamos inclusive no Swot. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

Por se tratar do primeiro ano de implantação do processo orçamentário formal, o *controller* considera haver a prática do orçamento base zero, em que o nível de cada atividade ou programa passa por análise e justificativa. No entanto, pela resposta do entrevistado, é possível afirmar que nos anos subsequentes não será possível prever a continuidade do

orçamento base zero ou se a praxe a ser adotada será a usual, na qual certo nível de gastos é inicialmente considerado, ou seja, observando-se o histórico das despesas.

Do exposto, observa-se que a maioria das práticas de custo e controle financeiro declaradas são tradicionais, ao mesmo tempo que as avançadas como *open book accounting* e análise do ciclo de vida dos produtos são adotadas. Nas práticas de avaliação de desempenho predominam medidas não financeiras, com foco interno, além de contemplar informações externas relacionadas aos concorrentes, enquanto o processo orçamentário apenas começa a se formalizar.

Assim, percebe-se que o sistema de informações gerenciais da empresa estudada neste caso ainda se encontra em fase de estruturação/consolidação, em que práticas tradicionais como as orçamentárias e algumas de custos e controle financeiro, além de outras de avaliação de desempenho passarão a receber maior atenção, possibilitando o apoio ao processo decisório.

4.1.4. Caso 4

As práticas de contabilidade gerencial estudadas, que são declaradas pelos entrevistados da empresa representante do Caso 4 como adotadas nela, estão apresentadas no Quadro 15. Das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro listadas, oito foram declaradas adotadas. Observa-se que nesse rol constam apenas aquelas consideradas tradicionais, cuja preocupação gerencial se volta primeiramente a questões internas de produção e controle financeiro dos processos (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a).

Na empresa estudada, fazem-se necessários alguns esclarecimentos quanto a duas práticas específicas: a avaliação do custo da qualidade do produto e o preço de transferência. O entendimento sobre avaliação do custo da qualidade do produto que é descrito pelo supervisor de logística se refere aos gastos incorridos devido à má qualidade, geradora de retrabalho, peças defeituosas etc. (GREJO *et al.*, 2015), conforme explica.

Olha, nós temos o custo com a não qualidade do produto. Agora aquele custo com o monitoramento, quanto custa monitorar a qualidade, a gente pode fazer uma relação com isso também. O custo da não qualidade é tudo aquilo que foi produzido, porém não virou produto acabado. Por algum problema de qualidade ou perda no processo, ele não gerou o produto acabado e aí nós conseguimos calcular os valores em cima disso também. Nós temos relatórios e acompanhamos isso todos os dias. [...] Ah foi bolha em tal processo, foi perda, o operador fez errado, então tem N motivos, mas que é gerenciado sim. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Observou-se intenso monitoramento do processo produtivo para garantir a qualidade do produto, que é tratada como uma questão importante. Na fábrica (galpão da produção) visitada, constatou-se a existência de um laboratório para o monitoramento da qualidade do processo produtivo, além de vários funcionários revisando os produtos em processo, em determinadas etapas da produção, para monitorar sua qualidade: se possui bolhas ou deformidades, se está em conformidade com o “par padrão” etc. No entanto, o gerente de produção afirma que “o custo da qualidade do produto é diluído nos demais custos, mas é facilmente estratificado, mas não se faz essa análise separada”.

Quadro 15 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 4.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Sim		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Não	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análise de lucratividade por cliente				Sim
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes				Não
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes				Sim
<i>Benchmarking</i>				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Sim
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Sim			
Orçamentos para planejamento		Sim		
Orçamento flexível	Não			
Previsão de longo prazo		Sim		
Orçamentos base zero			Não	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Adicionalmente, observou-se que o “custo da não qualidade do produto” descrito pelo supervisor de logística, transforma-se em um indicador de processo referente a perdas na produção. Tal indicador, apresentado e discutido diariamente no setor produtivo, é referente à produção do dia anterior e é elaborado em decorrência do monitoramento no cumprimento de metas de perdas estabelecidas anualmente.

Assim, percebe-se que, dentro do monitoramento da qualidade na empresa estudada, não há a identificação e a análise de quanto custa evitar ou retificar a produção de produtos de baixa qualidade, justificando o entendimento de não adoção dessa prática.

O preço de transferência é uma prática reconhecida pelos entrevistados como adotada na empresa estudada, uma vez que há transferências de insumo de uma unidade para outra do mesmo grupo. Na sua adoção parece predominar finalidade de cumprimento de aspectos fiscais, uma vez que os entrevistados não mencionam sua utilização para avaliação de desempenho das unidades envolvidas e outros aspectos gerenciais, embora questionados.

Nossos adesivos compramos de nós mesmos. Toda operação entre unidades é via nota fiscal na modalidade transferência. Faz a análise gerencial também, tem aspectos fiscais, mas faz essa análise. Tem momentos que a gente faz. (GERENTE GERAL)

Temos preço de transferência. A gente manda materiais para outras unidades da empresa e outras unidades mandam material para a gente. [...] na realidade o grupo econômico é um só, não vai desembolsar dinheiro para pagar isso, porém, eles fazem a baixa monetária, contábil de um grupo (unidade) para outro, eles fazem a baixa e isso entra também no nível gerencial. Tem relatório para os dois, primeiro para unidade que produz e tem que ser apontado isso. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Com base no exposto pelos entrevistados, pode-se entender que o contexto da transferência acontece exclusivamente no cenário intrafirma, não abrangendo o cenário interorganizaional. Sugere-se, ainda, não contemplar aspectos gerenciais de avaliação de desempenho das unidades, uma vez que parecem se restringir aos registros monetário e contábil da movimentação dos materiais.

Nesta perspectiva, a empresa representante do Caso 4 perde a oportunidade de utilizar o sistema de preços de transferência como assegurador do equilíbrio entre os objetivos de gestão centralizados e descentralizados. Adicionalmente, tal sistema de preço de transferência pode afetar, dentre outras, a motivação dos gestores das unidades ou de linhas de produtos, podendo impactar nos custos de transação pela falha na política de recompensas, por exemplo.

Ainda com base no Quadro 15, observa-se maior adesão às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, em que das 11 listadas, nove foram declaradas adotadas pela empresa estudada, estando presente tanto práticas tradicionais, como as medidas financeiras de desempenho (lucratividade), quanto aquelas avançadas, tais como as medidas

não financeiras (relacionadas a empregados) e as práticas externamente focadas, como análise da concorrência, *benchmarking*, e análise do ciclo de vida do produto.

No que se refere à análise do ciclo de vida do produto, os entrevistados explicam como procedem essa análise, diferenciando-a entre os segmentos de sandálias e de adesivos e selantes, porém limitando-a a uma estimativa de sua vida útil ou data de validade, não compreendendo, portanto, o ciclo que abrange o início do estágio de pesquisa e desenvolvimento e o término do suporte aos clientes que os comprem (MAHER, 2001).

O produto (sandália) não tem vencimento, mas nós temos essa análise de alguma forma. Nós estimamos a vida útil para cada perfil de consumidor. Nós temos o consumidor do dia a dia, consumidor do final de semana, consumidor de *shoppings* e a gente tem umas correlações entre os tipos de consumidores e a ruptura que a gente espera para a sandália. (GERENTE GERAL).

O *self life*? Sim. O adesivo tem vencimento no prazo de um ano, em média. Mas tem algumas variáveis, vamos botar uma média de um ano. A gente não tem muito cuidado com isso porque assim, a gente não trabalha com estoque, a gente só trabalha com estoque de matéria prima. O pedido quando entra no sistema, a gente tem até três dias para produzir, então dificilmente a gente se envolve com validade, é muito raro isso acontecer. (GERENTE COMERCIAL).

Adicionalmente, ressalta-se a não adoção de medidas não financeiras relacionadas aos clientes. Dada a sua característica de alta especificidade dos ativos produzidos, conforme discutido anteriormente, pode-se considerar a empresa estudada como uma “fábrica voltada ao cliente” o que gera a expectativa do uso de indicadores de desempenho relacionados aos clientes para ajudá-la a mantê-los satisfeitos e melhorar seu relacionamento com estes.

Em invés disso, os entrevistados indicam a existência de avaliação anual, realizada por consultoria externa, destinada a monitorar o nível de satisfação do cliente, conforme relatam:

Esporadicamente é feita uma pesquisa com clientes, mas não é regra não. Acho que é quando se percebe alguma mudança na curva do consumo aí se faz. (GERENTE GERAL)

Nós não temos esses indicadores (nível de satisfação do cliente, atrasos, etc.) mas seria interessante criar, até para nos monitorar. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Não temos indicadores. Mas uma vez por ano a gente faz esse tipo de pesquisa regionalizada, como é que está a região Nordeste, por exemplo, como é que está a percepção do cliente com a (empresa estudada) em termos de qualidade, em termos de entrega, feito por uma empresa de fora, que vem fazer esse trabalho para a gente e depois ele é apresentado para a gente. A gente não tem acesso (ao formulário de pesquisa), ela só diz o que aconteceu, ela diz: “oh, tua região, o pessoal reclamou disso, disso e disso, isso, isso e isso está bom”, então a gente anota para resolver. (GERENTE COMERCIAL)

Assim, observa-se que a avaliação de desempenho em relação a clientes parece se restringir a aspectos financeiros, por meio da análise da lucratividade por cliente. Por se tratar

de uma prática avançada, inserida no quarto estágio evolutivo do *IFAC*, pesquisas relatam modestos usos dessa prática (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006b). Contudo, a ausência de medidas não financeiras relacionadas a clientes pode dificultar o monitoramento da estratégia, motivo pelo qual sua adoção alcança importância (KAPLAN; NORTON, 1992).

Por fim, o Quadro 15 ainda revela as práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento que, dentre as seis listadas, os entrevistados da empresa estudada revelam a adoção de três, as quais são consideradas tradicionais, uma vez que afirmam adotar orçamentos anuais para controlar custos e para subsidiar planejamento, além de realizar o planejamento estratégico que abrange um período de cinco anos.

Eu participo do orçamento. Tem um orçamento fabril, que é para toda a unidade fabril, não é? e cada gestor da sua área aponta aquilo que é necessário naquele ano específico, naquela gestão específica. A gente tem que ter uma base passada e ver a prospecção para o futuro. Tudo depende do volume que tende a ser produzido naquele período. Então, a gente faz muita análise histórica, não é? do que foi consumido, do que foi gasto e uma prospecção também, é uma necessidade real que tem. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

A empresa adota orçamento. A gente tem meta de orçamento também. Não tem como separar se o orçamento é para controle de custos ou para planejamento. Então, assim, eu sei o quanto eu posso gastar, de que forma eu posso gastar, eu tenho meu orçamento, toda empresa que, assim, faturar 2 milhões por mês, vou gastar com viagens isso, viagens e alimentação isso, transporte isso, vou precisar disso para fazer bonificações de clientes, vou trabalhar isso. Isso é formalizado e é rigorosamente cobrado, inserido no sistema para monitorar. (GERENTE COMERCIAL)

Do exposto, observa-se que as práticas de custo e controle financeiro declaradas como adotadas na empresa estudada são tradicionais, com ênfase gerencial nas questões internas de produção e controle financeiro dos processos. Nas práticas de avaliação de desempenho se observa maior equilíbrio entre as tradicionais e as avançadas, com adoção daquelas financeiras, não financeiras e as externamente focadas, enquanto o processo orçamentário e de planejamento se desenvolve por meio de práticas tradicionais.

Assim, percebe-se que o avanço nas práticas de contabilidade gerencial é limitado àquelas relacionadas à avaliação de desempenho, embora haja necessidades de melhoria, como a adoção de medidas não financeiras relacionadas aos clientes.

4.1.5. Caso 5

As práticas de contabilidade gerencial estudadas, que são declaradas pelos entrevistados da cimenteira estudada no Caso 5 como adotadas nela estão apresentadas no Quadro 16. Das

13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro listadas, nove foram declaradas adotadas.

Observa-se que todas elas, com exceção da prática de avaliação do custo da qualidade do produto, são consideradas tradicionais por se inserirem nos 1º e 2º estágios evolutivos. Cabe ressaltar alguns esclarecimentos quanto às práticas de controle de estoque, de avaliação do custo da qualidade do produto e de preço de transferência.

Quadro 16 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 5.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos.	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Sim	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Sim		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Não	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análise de lucratividade por cliente				Não
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados.			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.				Sim
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.				Sim
Benchmarking				Sim
Análise da cadeia de valor				Não
Análise do ciclo de vida do produto				Sim
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Sim			
Orçamentos para planejamento		Sim		
Orçamento flexível	Não			
Previsão de longo prazo		Sim		
Orçamentos base zero			Sim	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

De acordo com as respostas obtidas, entende-se que o controle de estoque é predominante para as matérias-primas e peças de manutenção, uma vez que o escoamento da produção é ágil, existindo baixo estoque de produto acabado. Tal controle acontece com apoio de um sistema integrado de informações, alimentado a cada movimentação e por meio do uso das modelagens como o ponto de reposição e do FIFO - *first in first out* -, conforme explicam os entrevistados.

Sim (controle de estoque) para as matérias-primas. A gente procura sempre fazer um FIFO, porque, como te falei, o controle da qualidade da matéria-prima é sempre muito importante para o nosso processo produtivo. Mas para os outros produtos, nós temos a fábrica de cimento a operação é uma operação muito simples, você não tem grandes processos na fábrica e os estoques basicamente é o de peças de manutenção. O número que a gente controla basicamente é o volume em relação à produção, quanto a gente imagina que vai produzir. Em relação às peças, é um número muito estável porque as peças são sempre as mesmas, então a gente tenta adequar o estoque da gente para a necessidade de capital de giro e vamos trabalhando com esse número, se apertar um pouco no capital de giro, reduz um pouquinho o estoque para me dar mais uma folga. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Controlamos (o estoque) em sistema ERP, que é o Protheus, que a gente faz no sistema, inclusive ontem foi rodada, toda segunda se roda, na terça feira roda a necessidade, e aí ele gera para o seu comprador da carteira. Quando você chegou, eu estava tirando minha carteira do dia, já tem 120 itens para comprar para essa semana. Aí, isso é o ERP em comum, certo? Fora isso, tem o usuário normal que está precisando de algum material específico para ele, aí ele entra na carteira. Tem pessoas que alimentam o controle de estoque e o sistema, tem o analista, (nome do analista), à medida que você vai tirando o estoque, está fazendo a baixa e aí vai gerando a necessidade, gera o mínimo e o máximo. O rolamento, por exemplo, 10 e 25 a máxima, quando chegar em 5, ele *starta* a compra para esses 5 que estão faltando, sempre quando chegar em 5 ele está *startando* a diferença. (COMPRADOR)

Observa-se que a maior ênfase do controle de estoque recai sobre as matérias-primas e as peças de reposição, cuja preocupação e modelos adotados sugerem objetivar o adequado ressurgimento e atendimento às demandas de produção. Conforme comentado na seção 4.3.5, e, em especial com relação ao coque, a mitigação dos custos de transação na compra desse insumo também depende de uma adequada gestão de estoque, cujo primeiro passo é controlá-lo.

Como a prática de controle de estoques integra o primeiro estágio evolutivo, o foco principal da gestão se volta a questões internas, como a capacidade de produção e o controle financeiro dos processos de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a), conforme pode ser observado na cimenteira estudada.

Quanto à avaliação do custo da qualidade do produto, o gerente administrativo afirma o seu uso constante, apesar de não oferecer detalhes sobre sua forma de mensuração. Porém, justifica sua afirmativa esclarecendo a necessidade desse monitoramento para verificar a viabilidade do esforço na produção de um cimento com qualidade superior, conforme esclarece:

Monitoramos, sim, quanto custa para termos a qualidade. Esta é uma pergunta muito comum para quem faz fábrica de cimento. Cimento é um produto que o pessoal não costuma pagar preço pela qualidade. O cliente usual não costuma, ele não consegue diferenciar, ele não consegue ser atingindo por essa qualidade, que é como falei anteriormente, o cimento da gente tem uma qualidade um pouco acima, isto me tem um custo para manter essa qualidade alta, então a gente mensura esse custo até para saber para onde vale a pena já que o mercado não paga o prêmio pela qualidade maior. Então é muito mais uma concreteira, que ela (concreteira) trabalha com aquelas empresas que fazem pré-moldados, então a capacidade de produção dela está intrinsecamente ligada a qualidade do produto, então, ela (concreteira), sim, me paga um prêmio. Então esse custo da qualidade, sem dúvida, é monitorado. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

De acordo com o exposto, entende-se que o conceito de custo da qualidade que predomina na cimenteira estudada se refere aos gastos incorridos para se alcançar produtos de qualidade, e não àqueles que derivam devido à má qualidade, que gera retrabalho, peças defeituosas etc. (GREJO *et al.*, 2015). Dos aspectos abordados por Plunkett e Dale (1987), dentre mensuração, coleta e uso dos custos da qualidade, observa-se, no colocado pelo gerente administrativo, ênfase no seu uso, cujo acesso a essa informação ajuda na tomada de decisão sobre a relação custo-benefício da oferta de um produto com qualidade superior.

Adicionalmente, cabe lembrar que as concreteiras integram um dos segmentos da carteira de clientes da empresa estudada, porém o principal segmento é o das revendedoras, representantes dos consumidores finais (cliente formiga), que, no entendimento do gerente administrativo, não conseguem diferenciar a qualidade superior do cimento fabricado: “40% são os clientes que notam essa qualidade, 60% é o cliente formiguinha”. Assim, entende-se que uma parcela significativa de clientes oferece estímulos para que a cimenteira estudada monitore e avalie o custo da qualidade do seu produto.

Para o preço de transferência, cabe esclarecer que não acontece transferência de insumos ou produtos entre as unidades fabris da cimenteira estudada. Quando ocorre, refere-se geralmente a peças, aparentando não ser frequente. Nessas ocasiões, o preço de transferência parece ser utilizado com finalidades fiscais e definido com base no preço de mercado. A cerca desse aspecto, o comprador entrevistado relembra uma ocasião na qual foi utilizado o preço de transferência: “A gente tem um caso de trazer essas mesas para cá e a gente fez pesquisa de

mercado conforme o que a gente tinha, eu comprei por X, no mercado era usado em tanto, a gente colocou na nota fiscal um valor menor e aí mandamos para lá”.

Observa-se que a não utilização do preço de transferência com potencial gerencial, relacionada, por exemplo, à questão de avaliação de desempenho entre gestores das unidades, alocações de recursos entre as unidades, etc. pode ser justificada pela natureza dos materiais transferidos. A não transferência de matérias-primas ou produtos acabados, provavelmente em virtude da inviabilidade dos custos logísticos de transporte por causa da distância geográfica entre as fábricas, pode justificar o uso do preço de transferência limitado a finalidades fiscais de acompanhamento da movimentação das peças.

Ainda com base no Quadro 16 e observando as práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho, tem-se que nove das onze práticas relacionadas são adotadas pela cimenteira estudada. Tanto aquelas financeiras quanto as não financeiras, com foco interno e externo, fazem parte desse rol, em que lucratividade da empresa e do produto, tempo de carregamento, tempo de inventário de processo, número de absenteísmo, número de acidentes de trabalho, qualidade do atendimento ao cliente, tempo de atendimento ao cliente, dentre outros, são exemplos de indicadores mencionados pelos entrevistados.

Ressalta-se a adoção de práticas de avaliação de desempenho consideradas avançadas, por se inserirem nos terceiros e quartos estágios evolutivos. Além disso, fazem parte desse rol aquelas externamente focadas como o *benchmarking*. Essa prática, juntamente com o planejamento estratégico, são complementares, pois enfatizam um foco externo, que pode ser particularmente importante na melhoria do desempenho organizacional (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b).

Ainda como prática de contabilidade gerencial avançada relativa à avaliação de desempenho, considerada adotada pela cimenteira estudada, está a análise de ciclo de vida. Para o gerente administrativo, tal prática é exercida em decorrência da perecibilidade do produto: “como te falei, é um produto (cimento) muito perecível, então a gente tem esse cuidado (analisar o ciclo de vida do cimento)” (GERENTE ADMINISTRATIVO). Tal análise é feita por meio dos laboratórios existentes na empresa.

Por fim, por meio do Quadro 16, também é possível observar as práticas orçamentárias adotadas na cimenteira estudada, as quais se referem ao uso do orçamento para controle de custos e para subsidiar planejamento, à adoção do orçamento base zero e às previsões de longo prazo, prevalecendo o uso de práticas orçamentárias tradicionais. O processo de elaboração orçamentária é brevemente descrito pelo gerente administrativo, segundo o qual:

Nós fazemos revisões (no orçamento) em março, em agosto nós fazemos da tendência do final do ano e em novembro a gente faz o (orçamento) do ano que vem. E nesse ínterim, em outubro, a gente faz o planejamento estratégico para o período de cinco anos para frente. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

As previsões de longo prazo se referem ao planejamento estratégico que, na cimenteira estudada, abrange um período de cinco anos. A elaboração do processo de planejamento e orçamento fica a cargo de um setor específico, conforme explica o comprador entrevistado: “tem um setor próprio que elabora o orçamento. O setor de planejamento estratégico, fica lá no escritório (Recife). A gente faz tanto previsão de curto prazo, quanto de longo prazo”. Assim, entende-se que o processo de planejamento e orçamento na cimenteira estudada é formalizado por meio de reuniões orçamentárias e setor específico para sua elaboração.

A exceção das práticas orçamentárias tradicionais adotadas na cimenteira estudada é o orçamento base zero, que integra o terceiro estágio evolutivo, portanto considerada avançada. Segundo o gerente administrativo, “sim, utilizamos (o orçamento base zero) para as despesas. O custo, normalmente, tem, sim, um histórico, mas as despesas não, normalmente é base zero para as despesas”. Com base nessa afirmação, entende-se que esta prática é aplicada a atividades selecionadas, corroborando Burrowes e Syme (2000), ao se reportarem a Anthony e Govindarajan que preveem esse tipo de abordagem.

Do exposto, observa-se que, na cimenteira estudada, prevalecem práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custo e controle financeiro, com ênfase no controle de estoque de matérias-primas e peças de reposição para assegurar o adequado ressurgimento e atendimento às demandas de produção. A adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas está presente naquelas relativas à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos.

4.1.6. Caso 6

As práticas de contabilidade gerencial, que são declaradas pelos entrevistados da empresa estudada no Caso 6 como adotadas por ela estão apresentadas no Quadro 17. Das 13 práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro listadas, nove foram declaradas adotadas.

Observa-se que a adoção daquelas consideradas tradicionais por se inserirem nos 1º e 2º estágios evolutivos predominam e, seguindo a literatura, colocam ênfase na determinação de custos e controle financeiro, com foco nas questões internas e de produção. A preocupação é

quanto ao suprimento dos insumos e ao controle dos estoques de produtos acabados e materiais auxiliares.

Quadro 17 – Práticas de Contabilidade Gerencial declaradas em uso no Caso 6.

Práticas de Contabilidade Gerencial	Adoção = Sim; Não; Não Sabem			
	1º estágio	2º estágio	3º estágio	4º estágio
Relativas a custos e controle financeiro				
Modelos de controle de estoque		Sim		
Análise financeira dos estoques	Sim			
Análise dos preços de venda	Sim			
Cálculo do custo unitário	Sim			
Separação entre os custos fixos e variáveis		Sim		
Método de apropriação de custos.	Sim			
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim			
Avaliação do custo da qualidade do produto			Não	
Metodologia do custo-meta				Não
Custeio Baseado em Atividade			Não	
Preço de transferência		Sim		
Gestão Inteorganizacional de Custos				Não
<i>Open Book Accounting</i>			Sim	
Relativas à avaliação de desempenho				
Análise de custo/volume/lucro		Sim		
Análise de lucratividade do produto		Sim		
Análise de lucratividade por cliente				Não
Análise do fluxo de caixa	Sim			
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos		Sim		
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados.			Sim	
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.				Não
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.				Sim
Benchmarking				Sim
Análise da cadeia de valor				Sim
Análise do ciclo de vida do produto				Sim
Relativas a planejamento e orçamentos				
Orçamentos para controle de custos	Sim			
Orçamentos para planejamento		Sim		
Orçamento flexível	Não			
Previsão de longo prazo		Sim		
Orçamentos base zero			Sim	
Orçamentos baseados em atividades			Não	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Para controle dos estoques, a empresa estudada no Caso 6 faz uso de sistemas integrados de informação da TOTVS que, alimentados em tempo real, permitem monitorar o estoque e identificar a necessidade de compra, contendo algumas matérias-primas com ressurgimento ágil, conforme explica o gerente de controladoria: “a partir do momento que é dado baixa na

matéria-prima, ele (sistema integrado) alimenta o sistema de suprimentos e já aciona para o fornecedor”.

Esse controle também alcança o aspecto financeiro dos estoques, cuja análise adiciona limites ao volume de aquisição dos insumos. Essas limitações provocam discussões para decisões de compra, que devem levar em consideração além dos impactos financeiros e necessidades de produção, a logística envolvida nas transações, conforme relata o gerente de suprimentos:

Só que às vezes aqui existe uma discussão muito grande, porque nós estamos em Pernambuco, a grande maioria dos meus fornecedores são de São Paulo. Então, por exemplo, tampa: se você der uma volta aqui no estoque, você vai ver um corredor cheio de caixa de tampa nos *palets*. Aí você vai dizer, “meu Deus, quantas tampas”, aí tem um mês de tampa aí dentro. Aí, um mês de tampa é super arriscado, porque se a máquina do meu fornecedor lá de São Paulo quebrar e passar duas semanas parada, e eu tiver um *boom* de vendas aí, vai consumir todas as tampas possíveis. Aí você ter dois meses de tampa também é muito. Aí você tem que ficar trabalhando, mas já não seria um, vamos dizer assim, a gente tem um estoque, mas não estaria perdendo tanto dinheiro, porque a gente precisa ter uma margem de segurança no caso de uma ruptura. (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Considerando a existência das outras unidades do grupo, os entrevistados informam haver movimentação de produtos da matriz para as filiais, ocasião na qual se pratica o preço de transferência que, na percepção deles, transcende o aspecto fiscal para atingir o uso gerencial dessa prática, conforme comenta o gerente de controladoria.

Veja, a gente como utiliza o método de custeio variável para efeitos gerenciais, não contábil, a gente tem as tabelas de preços de transferências e essas tabelas, vamos dizer assim, são atreladas à regra fiscal. Porém, a gente dá um tratamento gerencial para que o custo do produto na unidade, que eu disponibilizo lá na unidade, seja toda a matéria-prima e embalagem envolvidas, mais o frete que eu tive para colocar esse produto lá, mais a parte de custo fixo que não foi atrelado ao produto. Então, assim, eu produzo aqui sabonete, eu mando para a filial, o que eu faço com esse aumento? Para a filial ela vai receber o custo da matéria-prima, o custo do frete de transferência, mais ... se ela recebeu mil caixas, quanto eu tive de custo fixo, ou seja, o pessoal da área industrial, da qualidade, tal para produzir aquelas mil caixas? foi mil Reais, eu transfiro gerencialmente para minha unidade para que fique representando como se aqui (matriz) fosse um fornecedor da filial. A unidade que fornece fica com uma receita e a outra recebendo uma despesa. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

A explicação do gerente de controladoria sugere indicar que o preço de transferência adotado na empresa estudada é definido pelo método do preço de custo, restrito ao cenário intrafirma. Porém, essa visão parece não subsidiar a avaliação de desempenho das unidades envolvidas na transferência, uma vez que a unidade que produziu transfere a preço de custo e a receita da venda aos clientes gerada, cabe exclusivamente à unidade vendedora, deixando a unidade que fabrica com desempenho nulo nessa transação.

Assim, a empresa representante do Caso 6 perde a oportunidade de utilizar o sistema de preços de transferência como assegurador do equilíbrio entre os objetivos de gestão centralizados e descentralizados citado por Rossing e Rohde (2014), significando, portanto, limitações do potencial informativo do sistema de preço de transferência que parecem restringir-se ao acompanhamento da movimentação dos materiais para fins de apuração de custos e efeitos fiscais.

Adicionalmente, tal sistema pode afetar, dentre outras, a motivação dos gestores das unidades ou de linhas de produtos, podendo impactar nos custos de transação pela falha na política de recompensas (CECCHINI; LEITCH; STROBEL, 2015), por exemplo.

Dentre as práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro entendidas como avançadas (3º e 4º estágios), é considerada adotada na empresa que representa o Caso 6 o *open book accounting*, de acordo com o Quadro 17. Para o gerente de controladoria, o *open book accounting* é denominado de “planilha aberta de custos”, segundo o qual há um acordo inserido no contrato com o fornecedor do hipoclorito para que este disponibilize as informações sobre seus custos com mão-de-obra e energia elétrica, com a finalidade de subsidiar ajustes de preço nas transações de aquisição desse insumo, conforme comentado na seção 4.3.

Observa-se que a adoção do *open book accounting* no Caso 6 se destina às negociações dos termos de cooperação para o fornecedor justificar seus preços (JAKOBSEN, 2010), usando-o de forma unilateral. Isto é, o compartilhamento das informações de custos não é recíproco, apenas acontece do fornecedor para o comprador (empresa estudada). Assim, a contabilidade gerencial, que fornece os dados de custos que são compartilhados, apoia a prática de poder (JAKOBSEN, 2010).

Nessa perspectiva, observa-se assimetria de poder quando do compartilhamento unilateral de informações de custos, entendimento ratificado pelo gerente de controladoria. Ao ser indagado sobre a quais fornecedores é exigida essa abertura, o gerente de controladoria respondeu que “em alguns fornecedores que a gente tem abertura sim. [...]”. A adoção do *open book accounting* é percebida pelo gerente de controladoria como uma prática que auxilia no controle de custos e no planejamento, sendo útil, inclusive, para ajudar a justificar alterações de preço junto aos clientes, conforme pondera.

Nos últimos anos a gente tem adotado muito essa prática (*open book accounting*) e isso tem ajudado bastante no nosso dimensionamento de custos, no nosso planejamento, na perspectiva dos impactos de aumento de custos, como é que eu vou rebater isso no mercado consumidor, como que eu posso chegar e alterar preço para

meus clientes. Isso serve de justificativa também para a gente perante os clientes.
(GERENTE DE CONTROLADORIA)

O *open book accounting* como prática utilizada em situações de parceria se insere na gestão de custos interorganizacionais que, por sua vez, objetiva encontrar soluções de redução de custo em conjunto (com compradores e fornecedores) de modo mais eficiente do que se fosse feito por cada parceiro de forma independente (KULMALA; PARANKO; RAUVA, 2002).

No entanto, apesar de constatar o uso do *open book accounting* no Caso 6, iniciativas de redução de custo em conjunto não são percebidas como tal na relação com o fornecedor do hipoclorito, sugerindo o entendimento de não adoção da gestão de custos interorganizacionais, conforme explica o gerente de suprimentos.

Não fazemos gestão interorganizacional de custos, o que a gente faz é realmente na parte do drive de custos, o que supostamente é em cima de reajuste, mas a gente não faz nenhum tipo de trabalho em conjunto com ele (fornecedor do hipoclorito). Assim, faz assim a parte química aqui, por exemplo, identificando que não precisa ter tanta soda cáustica e aí alinha com ele para ter uma redução consequentemente de custos, seria mais ou menos isso. Então, isso aí se faz. Isso é o retrabalho do próprio item que você está comprando. Eu tenho fragrâncias aqui que são caríssimas e o pessoal do laboratório fica avaliando, reduz aqui, mas não pode perder a intensidade e aí não pode perder aquela identidade do cheiro, né? É importante, mas com um custo mais baixo. Então, tem que negociar toda semana. (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

A percepção do gerente de suprimentos sugere que o objetivo da empresa estudada em monitorar o teor de concentração de cloro no hipoclorito é para fins de redução de custos/preços, inclusive por meio dos termos contratuais que estabelecem compensações em virtude de variações nesse teor, conforme comentado na seção 4.3. No entanto, o fornecedor do hipoclorito, assim como o de fragrâncias, também pode ser beneficiado com redução de seus custos, que pode ocorrer devido ao monitoramento realizado pelo laboratório da empresa estudada.

Assim, observa-se que parece estar ausente a intenção de formalização das interações comprador-fornecedor com o objetivo de identificar as oportunidades de redução conjunta de custos (COOPER; SLAGMULDER, 2004), ficando restrito à intenção de subsidiar a diminuição do preço negociado pela empresa estudada, motivo pelo qual se entende a não adoção da gestão de custos interorganizacionais no Caso 6.

Cabe ressaltar que a natureza multifacetada do *open book accounting* inclui muitos objetivos, até mesmo contraditórios (SUOMALA *et al.*, 2010), porém estes podem contribuir para o potencial colaborativo dos parceiros de negócio. No Caso 6, o monitoramento das características técnicas do hipoclorito e das fragrâncias pelo laboratório da empresa estudada

pode servir de aprendizado para subsidiar acordos futuros de redução conjunta de custos, nos quais estejam presentes o desejo de colaboração mútuo.

No que se refere às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, a empresa estudada no Caso 6 declara adotar nove das 11 listadas, conforme Quadro 17. Assim, observa-se a adoção de práticas de avaliação de desempenho financeiras e não financeiras, em que algumas delas são externamente focadas. Naquelas relacionadas aos processos internos, indicador OEE de utilização da capacidade produtiva da área, economias de negociações de contrato (fornecedores), metas de vendas por clientes e por produtos, dentre outros, são exemplos de indicadores citados pelos entrevistados nas suas respectivas áreas.

Nota-se que, enquanto as análises financeiras de lucratividade de produtos e do custo/volume/lucro, por exemplo, alcançam o nível corporativo, divulgados em reuniões mensais com todos os cargos de gestão, algumas medidas de avaliação ficam restritas ao monitoramento interno do setor, como é o caso do tempo de atendimento, das quantidades de ordens, dos atrasos, que são indicadores relacionados ao setor de suprimentos, e do acompanhamento pela área de vendas do *sell in* e do *sell out* do cliente direto, dentre outras.

A percepção de não adoção das medidas de avaliação financeira e não financeira relacionadas aos clientes decorre da realização de análises mais gerais, consideradas incipientes pelos entrevistados. A lucratividade é identificada não por cliente, mas por canal do cliente: atacado, *kiacalt*, *cash and carry* e pequeno varejo, com a intenção de ampliá-la para identificação da performance no nível do cliente, conforme declara o gerente de controladoria: “eu vejo a performance do canal. Estamos caminhando para chegar a nível de performance de clientes e região”.

A percepção de não adoção de medidas não financeiras relacionadas aos clientes pode ser justificada pela incipiência da identificação do nível de satisfação do cliente, conforme explicam os entrevistados.

Não, hoje a gente não tem essa medição (medidas não financeiras relacionadas aos clientes) (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Na realidade, nós temos um indicador interno que a gente faz a pesquisa de satisfação do cliente; tem uns quesitos que a gente atende. É até uma ferramenta que é um processo de melhorias realmente, porque a gente tem um setor que trata especificamente de reclamação de clientes, não é? Trata essas informações, essas informações já geram um indicador interno para a gente medir, por exemplo, a satisfação do cliente, antes e após a reclamação dele, e existe uma ferramenta também que está em aprimoramento que é a ferramenta de pesquisa de satisfação, não só para o cliente final, mas com o cliente que compra nossos produtos. Nós vendemos exclusivamente para pessoa jurídica, nós não vendemos para pessoa física - o cliente final, não é? - Mas aí a gente tá aprimorando a ferramenta para medir a satisfação

desses dois clientes, o cliente final e o cliente nosso. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Por fim, as respostas oferecidas pelos entrevistados revelam uma prática orçamentária consolidada e formal na empresa estudada, que é utilizada tanto para controle de custos quanto para subsidiar planejamento, cuja proposta anual é submetida à aprovação do Conselho de Administração. Há também declarada a adoção do planejamento estratégico e outros planos de longo prazo, que alcançam entre cinco e dez anos.

Anualmente, por ocasião da elaboração da proposta orçamentária, a empresa estudada analisa sua cadeia de valor em termos de funções, em que são repensadas “algumas áreas e ver a efetiva contribuição que ela tem para o negócio e alinha se o grau de investimento que a gente está fazendo, está adequado à resposta que ela dá para o negócio” (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Adicionalmente, a proposta orçamentária tem sua elaboração compartilhada com os gestores da empresa que, juntos, adotam uma abordagem mista ao utilizarem o orçamento base zero apenas para os custos fixos, corroborando os achados de Jones (1998) quanto à adoção da base zero para alguns custos, conforme explica o gerente de controladoria:

A gente mudou a política de orçamento nos últimos três anos, na formatação, e a gente criou um modelo híbrido de orçamento. Ele nem é base zero no seu formato radical, mas ao mesmo tempo eu criei o que a gente chama aqui de pacote de custos fixos. A gente segregou grandes custos que têm representatividade no resultado da empresa e a gente conseguiu dividir isso em seis pacotes de custos fixos que representam praticamente 80% do custo. E a gente compartilhou essa responsabilidade com os gestores da empresa de forma multidisciplinar. Então, a gente criou os pacotes e colocou aí, seu gerente, cinco gerentes fazem parte do pacote, cinco de outro, cinco de outro e tal, dividindo essa tarefa com eles, e trabalhou a política de não utilizar o histórico como base para orçamento. Eles têm que montar uma base e apresentar para despesa. Para a receita, a gente utiliza o histórico em si para a gente levantar preço médio, como se comportou mercadologicamente, mas sempre com a perspectiva dali para a frente. (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Do exposto, observa-se que na empresa estudada no Caso 6 estão presentes práticas de contabilidade gerencial tradicionais e avançadas, tanto naquelas relativas a custo e controle financeiro e avaliação de desempenho, quanto nas relacionadas a planejamento e orçamentos, revelando um controle gerencial diversificado e em evolução em termos de suas práticas.

4.1.7 Discussão Comparativa das Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas nos Casos Estudados

Para visualizar as práticas de contabilidade gerencial adotadas nos seis casos estudados, tem-se os quadros 18 a 20 que mostram a adoção destas, segregadas entre tradicionais e avançadas e relativas a custos e controle financeiro, à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos. No quadro 18 estão demonstradas as práticas que se referem a custos e controle financeiro e que são declaradas adotadas por todos os seis casos analisados.

Conforme se verifica no quadro 18, todas as práticas tradicionais listadas foram declaradas adotadas por quase todas as empresas. As exceções estão nos Casos 1 e 3 e se referem à não adoção do preço de transferência nessas indústrias, justificada por elas em decorrência de não haver transferência de insumo e/ou produtos entre suas unidades ou departamentos.

Quadro 18 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro nos casos estudados.

Práticas de Contabilidade Gerencial Relativas a Custos e Controle Financeiro	Adoção = Sim; Não; Não Sabem											
	Legenda: T = tradicionais; A = avançadas											
	Caso 1		Caso 2		Caso 3		Caso 4		Caso 5		Caso 6	
	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A
Modelos de controle de estoque	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Análise financeira dos estoques	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Análise dos preços de venda	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Cálculo do custo unitário	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Separação entre os custos fixos e variáveis	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Método de apropriação de custos.	N/S	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Cálculo da margem de cont. e de lucro	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Avaliação do custo da qualidade do produto	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Não
Metodologia do custo-meta	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não
Custeio Baseado em Atividade	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não
Preço de transferência	Não	-	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Gestão Inteorganizacional de Custos	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não
<i>Open Book Accounting</i>	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Não	-	Não	-	Sim
Total adotado	07		08		08		08		09		09	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

A ênfase na adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custo e controle financeiro tradicionais é esperada, uma vez que os casos estudados são representados por indústrias, que por sua vez, precisam de mecanismos para controle da produção, com foco na determinação dos custos, controle financeiro dos processos de produção e geração de informações para planejamento e controle, providos pelas práticas integrantes dos 1º e 2º estágios evolutivos do *framework* do IFAC.

Assim, a predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, no que se refere àquelas relacionadas a custos e controle financeiro, corroboram com os achados de Chenhall e Langfield-Smith (1998a), Macohon e Beuren (2016), Joshi (2001), Abdel-Kader e Luther (2006b), Anh, Nguyen e Mia (2011), Pavlatos e Paggios (2009), dentre outros.

Com base no quadro 18, observa-se que a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a custos e controle financeiro ocorre nos Casos 3, 5 e 6, que têm em comum a celebração de contratos formais com fornecedores dos seus principais insumos.

Essa adoção ainda é tímida e representada apenas pelas práticas de avaliação dos custos da qualidade do produto e do *open book accounting*. O fato de apenas uma das empresas estudadas adotar a avaliação do custo da qualidade do produto, apesar de todas elas considerarem a qualidade como uma questão importante, corrobora com Schiffauerova e Thomson (2006) ao constatarem uma minoria de empresas usando um método formal de cálculo.

Quanto ao *open book accounting*, as duas empresas que declaram adotar, representantes dos Casos 3 e 6, o fazem objetivando subsidiar as negociações como base de justificativas de preços. No Caso 3, as negociações de preços acontecem com clientes e dentro de uma atmosfera mais adversarial do que cooperativa, enquanto que no Caso 6 parece haver potencial colaborativo para futuras reduções conjuntas de custos. Tais constatações corroboram com o encontrado por Agndal e Nilsson (2010) ao diferenciarem o uso dessa prática nas transações via mercado daquelas governadas por estruturas híbridas.

Cabe ressaltar, ainda baseado no quadro 18, que as práticas do custo-meta, custeio baseado em atividades e gestão interorganizacional de custos foram declaradas não adotadas por todas as indústrias estudadas. Seguindo a literatura, a crescente conscientização e lenta implementação do custeio ABC (JOSHI, 2001; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a) não contraria o encontrado neste estudo.

Em particular, a indústria representativa do Caso 6 parece não ter despertado para o potencial contributivo do custeio baseado em atividades, na melhoria da precisão do custo do produto, compatível com a sua prioridade estratégica de liderança em custos.

Quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, o quadro 19 demonstra as que são declaradas adotadas nos seis casos analisados, revelando um perfil mais diversificado, no qual estão presentes práticas financeiras (como a lucratividade do produto e do cliente), não financeiras (como as medidas relacionadas aos processos internos e empregados) com foco interno (análise do custo/volume/lucro e do fluxo de caixa, por exemplo) e aquelas externamente focadas (análise dos concorrentes e *benchmarking*, dentre outras).

Pela leitura do quadro 19, observa-se maior adesão às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho nas indústrias que representam os Casos 3, 4, 5 e 6, que, em comum, possuem contratos formais com fornecedores dos seus principais insumos, sejam eles de curto ou longo prazo. Além de maior adesão, constata-se também maior equilíbrio entre o emprego de práticas tradicionais e avançadas, do que aquele observado nas práticas relacionadas a custo e controle financeiro.

Quadro 19 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho nos casos estudados.

Práticas de Contabilidade Gerencial Relativas à Avaliação de Desempenho	Adoção = Sim; Não; Não Sabem											
	Legenda: T = tradicionais; A = avançadas											
	Caso 1		Caso 2		Caso 3		Caso 4		Caso 5		Caso 6	
	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A
Análise de custo/volume/lucro	Sim	-	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Análise de lucratividade do produto	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Análise de lucratividade por cliente	-	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Não	-	Não
Análise do fluxo de caixa	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Medidas não financeiras relacionadas aos empregados	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Não	-	Sim	-	Não
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim
<i>Benchmarking</i>	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim
Análise da cadeia de valor	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Sim
Análise do ciclo de vida do produto	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim
Total adotado	07		05		09		09		09		09	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Mesmo nos Casos 1 e 2, que apresentam um menor rol de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho declaradas adotadas, as avançadas estão

presentes. Em comum, as indústrias que representam esses dois casos, não celebram contratos formais com fornecedores dos seus principais insumos, mas além das medidas financeiras, também fazem uso das não financeiras e declaram realizar o *benchmarking* externo, como prática externamente focada.

O *benchmarking*, junto com as medidas não financeiras relacionadas aos empregados são as duas únicas práticas avançadas declaradas adotadas por todas as seis indústrias estudadas. O uso do *benchmarking* foi apontado por Pavlatos e Kostaski (2015) como uma das ferramentas usadas pelas empresas gregas pesquisadas durante a crise econômica de 2013, para um melhor gerenciamento dela. A necessidade de melhor gestão da crise também pode ter motivado as indústrias deste estudo a aderirem a tal prática.

Ainda com base no quadro 19, ressalta-se a lucratividade do cliente, as medidas não financeiras relacionadas aos clientes, e a análise da cadeia de valor como adotadas por parte das empresas. A lucratividade do cliente parece ser medida diretamente apenas nos Casos 3 e 4, uma vez que a adoção desta no Caso 1, acontece indiretamente, por meio da lucratividade dos representantes, conforme comentado. Tal cenário de adoção corrobora o encontrado por Abdel-Kader e Luther (2006b).

As medidas não financeiras relacionadas aos clientes foram declaradas adotadas apenas por duas indústrias das seis pesquisadas, que representam os Casos 3 e 5. Em conjunto com a taxa de adoção da lucratividade do cliente, pode-se entender que as empresas estudadas ainda carecem de melhor desenvolver seu sistema de avaliação de desempenho por meio de emprego de práticas que as ajudem a monitorar e satisfazer seus clientes. Por outro lado, o fato de não atingirem o cliente final dos seus produtos também pode contribuir para dificultar a adoção dessas práticas.

Outra prática de avaliação de desempenho com baixa adoção dentre os casos pesquisados é a análise da cadeia de valor, declarada adotada apenas no Caso 6 e por ocasião do processo anual de elaboração orçamentária. A baixa taxa de adoção dessa prática também foi verificada nos estudos de Hyvönen (2005) e Pavlatos e Paggios (2009).

Por fim e quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos, o quadro 20 demonstra aquelas que são declaradas adotadas nos seis casos estudados, revelando um perfil de baixa adoção e predomínio daquelas tradicionais. Ressalta-se que tanto o Caso 2 quanto o Caso 3 se declararam em processo de implementação orçamentária.

No entanto, no Caso 3 foi constatado a implementação iniciada, incluindo a adoção da elaboração do planejamento estratégico, ambos com apoio de uma consultoria e que está no

primeiro ano de sua adoção, o que não foi verificado no Caso 2, em que apenas foi declarada a intenção de fazê-lo no ano em curso, motivo pelo qual se considerou como não adotado.

Quadro 20 – Quadro-resumo da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos nos casos estudados.

Práticas de Contabilidade Gerencial Relativas a Planejamento e Orçamentos	Adoção = Sim; Não; Não Sabem											
	Legenda: T = tradicionais; A = avançadas											
	Caso 1		Caso 2		Caso 3		Caso 4		Caso 5		Caso 6	
	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A	T	A
Orçamentos para controle de custos	Sim	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Orçamentos para planejamento	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Orçamento flexível	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-
Previsão de longo prazo	Não	-	Não	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-	Sim	-
Orçamentos base zero	-	Não	-	Não	-	Sim	-	Não	-	Sim	-	Sim
Orçamentos baseados em atividades	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não	-	Não
Total adotado	02		00		03		03		04		04	

Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Pela leitura do quadro 20, observa-se que a única prática de contabilidade gerencial relativa a planejamento e orçamentos, avançada, considerada adotada foi o orçamento base zero, nos Casos 3, 5 e 6. Assim como no estudo de Jones (1998), nessas três indústrias se encontrou diversidade na sua aplicação, isto é, no Caso 3 que, por ser o primeiro ano de implementação, 100% do orçamento é em base zero, enquanto nos Casos 5 e 6 algumas despesas e custos fixos são orçados na base zero.

Ainda conforme o quadro 20, o orçamento flexível e o baseado em atividades foram declarados não adotados por todas as indústrias que representam os seis casos estudados. Essa constatação acompanha a literatura, segundo a qual ambas as práticas apresentam baixas taxas de adoção. (JONES, 1998; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998a; ABDEL-KADER; LUTEHR, 2006b)

Diante do exposto, observa-se que predomina as práticas de contabilidade gerencial tradicionais nas seis indústrias pesquisadas, tanto relativas a custo e controle financeiro, avaliação de desempenho, e, principalmente, naquelas relacionadas a planejamento e orçamentos. As práticas avançadas foram detectadas nos casos em que há a formalização de contratos com fornecedores dos principais insumos, sejam celebrados no curto ou longo prazo. Também se pode constatar um maior avanço daquelas relacionadas à avaliação de desempenho

que apresentou maior equilíbrio na adoção entre as práticas tradicionais e avançadas, comparadas com as demais.

Diante destas constatações, torna-se relevante refletir sobre a influência de fatores que possam estar associados às práticas de contabilidade gerencial declaradas adotadas nas empresas estudadas. Para tanto, recorreu-se ao poder explicativo de fatores denominados contingenciais, tratados na seção a seguir.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL A PARTIR DOS FATORES CONTINGENCIAIS

4.2.1 Caso 1

O primeiro dos fatores contingenciais internos investigados diz respeito à estratégia adotada pela empresa representante do Caso 1. Com base na taxonomia de Porter (1980), as estratégias predominantes nela, segundo seus entrevistados, são as de enfoque e a de liderança em custos, justificada por eles em virtude da pulverização dos seus clientes e o foco direcionado aos pequenos clientes.

Pelo que eu acompanho seria meio a meio, porque o custo, ela segura até onde pode, para que também mantenha a carteira de clientes. Mas também aquele cliente que está insatisfeito e nos procura, a gente sempre procura atender o melhor possível o cliente da gente, para que justamente a gente não venha a perder o cliente, então a gente tem essa flexibilidade de uma negociação, de segurar um pouco o preço, porque às vezes existem produtos que têm um aumento grande, às vezes é necessário fazer o repasse, mas acho que ficaria no meio-a-meio (custos e foco). (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA)

Não existe uma estratégia única, tentamos manter o custo o menor possível, a única coisa que a gente não adota é essa parte do produto novo, e o foco seria direcionado a pequenos clientes. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

A priorização da estratégia de liderança em custos pode contribuir para adoção das práticas tradicionais, que requerem um maior controle como as adotadas pela empresa estudada, corroborando com o colocado por Chenhal (2003) de que controles formais são mais utilizados em empresas com liderança em custos do que naquelas com estratégia de diferenciação.

O segundo fator contingencial interno questionado aos entrevistados no Caso 1 se refere a sua estrutura organizacional. Por meio das suas respostas, constatou-se predominância da estrutura mecanicista, uma vez que apresenta estrutura funcional, hierarquização, formalização de trabalho, especialização de tarefas, centralização de poder, e delegação de autoridade.

A estrutura funcional da empresa estudada se encontra dividida em setores, tais como: financeiro, comercial, compras, produção, contabilidade e recursos humanos, possui níveis hierárquicos definidos, que são: direção, gerência, supervisão e operacional e formalizou suas regras, regulamentos e descrições do trabalho por escrito, principalmente no Manual de Qualidade da ISO.

Quanto a especialização de tarefas, os ocupantes dos cargos e tarefas em geral são especialistas e univalentes. Os entrevistados consideram que a empresa estudada enfatiza a formação profissional dos funcionários, contratando funcionários com conhecimentos especializados para funções relacionadas, por exemplo, a parte mecânica e elétrica, e fomenta especializações profissionais, por meio de investimento em treinamentos internos para capacitar seus funcionários na operação de maquinários e instrumentos de precisão, bem como no fornecimento de assistência financeira em capacitações externas.

No que se refere à estrutura de poder e delegação de autoridade, a empresa estudada parece delegar autonomia dentro de determinados limites aos seus subordinados quanto à tomada de decisões operacionais, contratação e demissão de pessoal (inclusive administrativo), precificação de novos produtos e mudanças significativas nos preços de produtos/serviços existentes e alocações orçamentárias, embora todas essas decisões sejam compartilhadas com a gerência e diretoria.

Essa autonomia não se aplica ao desenvolvimento de novos produtos e à seleção de novos investimentos cujo poder decisório é centralizado em nível de diretoria. Dessa forma, observa-se um poder mais centralizado do que descentralizado, determinante dos papéis e limites dos níveis inferiores.

Na percepção dos entrevistados, a empresa estudada mantém o relacionamento entre gestores e funcionários preservando a proximidade, simpatia, pouca rotatividade de funcionários, com existência de alguns muito antigos. Para o gerente comercial “Existe simpatia e proximidade sim. Pouca rotatividade de funcionários e alguns muito antigos.” (GERENTE COMERCIAL). Esse entendimento também é ratificado pelos outros entrevistados, conforme acrescentam.

Existe simpatia e proximidade. A alta cúpula como você chama, ela não diferencia se é um gerente ou se é um ajudante de linha. Ela trata por igual. Essa proximidade de chegar e conversar, de tratamento, não existe essa diferença de acordo com a função. No contexto, é um tratamento só. Mas ele trata muito bem. (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA).

(Existência de simpatia e proximidade) Sim, total. [...] temos refeitório, muita gente é antiga aqui, tem um relacionamento de muitos anos. O transporte dos funcionários é próprio, geralmente porque eles moram próximo aqui não tem problema de transporte,

entendeu? A gente dá prioridade a fazer a contratação daqui pertinho. (GERENTE DE PRODUÇÃO).

Quanto a flexibilidade e adaptação às mudanças no mercado, os entrevistados percebem que a empresa estudada possui uma estrutura flexível que lhe permite a adaptação necessária ao enfrentamento das mudanças de mercado. Para o gerente comercial, a empresa é “flexível até pelo porte da empresa. Por ser menor o porte é mais flexível do que uma empresa grande.” (GERENTE COMERCIAL). Entendimento também ratificado pelo gerente de produção, que afirma “ela tem facilidade de se adaptar, eu digo assim de custos, de enxugar, mas já produtos novos, acredito que não tenha não.” (GERENTE DE PRODUÇÃO).

Assim, as características percebidas no Caso 1, quanto à estrutura organizacional, permitem classificá-la como sendo mais mecanicista do que orgânica, uma vez que a primeira (mecanicista) tem os papéis organizacionais firmemente definidos por superiores, que também detém o monopólio do conhecimento organizacional, conforme explica Donaldson (2012), o que foi observado na empresa estudada.

A empresa representante do Caso 1, além de ser hierárquica e não estar, exclusivamente, concentrada em seu negócio central, devido à divisão de sua atenção com a atividade secundária de transporte do seu produto final, conforme discutido anteriormente, parece não ter despertado para o desenvolvimento de parcerias, tanto à montante quanto à jusante da sua cadeia de suprimentos, podendo a manutenção dessa estrutura contribuir para inibir o desenvolvimento de novas formas de controle, daí a predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais constatada.

Outro fator contingente interno estudado se refere ao tamanho da organização, dimensionado pelo faturamento anual e o número de funcionários da empresa. A média de faturamento anual da empresa estudada, declarada pelos entrevistados, é de R\$ 50 milhões, enquanto que seu quadro funcional, atualmente, possui 126 funcionários. Com base nesses indicadores e nos critérios estabelecidos nesta pesquisa para definição do tamanho da organização, conforme descrito na metodologia, considera-se a indústria representante do Caso 1 como empresa de médio porte.

Nesta perspectiva, o avanço na adoção de práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas também depende do seu porte. Corroborando com o entendimento de Chenhall (2003) sobre o tamanho da organização estar associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados, o médio porte da empresa estudada pode contribuir na explicação da baixa adoção das práticas avançadas verificadas, conforme demonstrado no quadro 12.

Como último fator contingente interno investigado, a tecnologia, no Caso 1 se caracteriza por processos rotineiros, padronizados, automatizados, de média complexidade, total interdependência de tarefas e baixa variabilidade. Os entrevistados ressaltam que apesar da automatização nos processos, ainda estão presentes processos manuais, principalmente no que se refere à alimentação das máquinas.

Quanto à baixa variabilidade das atividades, quando ocorrem variações são facilmente identificadas, cujo acompanhamento/monitoramento diário também tem essa finalidade. A total interdependência de tarefas é ilustrada pela fala dos entrevistados, quando questionados sobre a existência dela na empresa estudada.

Sim. Eles sempre têm que estar trabalhando alinhados, porque se eu estou produzindo um tubo de cor azul, e ele estiver batendo uma mistura de cor preta, por exemplo, então eu posso me prejudicar porque pode faltar mistura por questão de pigmentação. Então, eles sempre estão trabalhando em equipe, eles sabem o que está rodando na máquina, vem para cá, bate o que é necessário e vão compondo o estoque deles. Até porque é produção em processo. (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA)

Existe interdependência totalmente. O setor comercial mesmo estava ligando naquela hora, porque o produto não tinha sido entregue no final de semana. Então a parte de expedição tinha ficado parado por causa desse produto. E esse produto já parou, porque o setor de compras não fez a compra. Então são totalmente interdependentes. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Quando questionados sobre o nível de clareza do desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários e a facilidade ou não de análise das variações, a assistente de controladoria comentou:

Os funcionários sabem claramente quais são suas atribuições. E até no processo da ISO, como já vem aquela atividade no papel, no passo-a-passo dizendo como é, então a cada colaborador novo que entra, a gente tem como mostrar a ele, para que ele vá acompanhando e saiba desenvolver toda a atividade. [...] Tem como avaliar as variações facilmente. Isso aí, justamente nesse acompanhamento, como eu te falei, no caso, a gente já acompanha diariamente justamente para ir vendo isso. Se um produz mais do que o outro a gente já tem como equiparar e ver o que houve para que ele produzisse um pouco a menos. A gente faz esse acompanhamento. (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA)

Nesta perspectiva, constata-se que o Caso 1 é representado por uma empresa que possui nível elevado de padronização dos seus processos, cujo monitoramento das atividades e suas variações está sempre presente, o que ressalta o intuito de controle. Chenhall (2003) observa que organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle.

Corroborando com esse entendimento, observa-se que as práticas de contabilidade gerencial declaradas em uso pela empresa estudada, conforme Quadro 12, são aquelas tradicionais que subsidiam o controle. Ou seja, a maior adesão se deu naquelas relacionadas a custos e controle financeiro e avaliação de desempenho que são mais formais e que, por se concentrarem nos 1º e 2º estágios evolutivos, enfatizam informações sobre a determinação dos custos e controle financeiro, bem como aquelas para fins de planejamento e controle (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006a).

No que se refere aos fatores contingenciais externos, investigou-se a percepção dos entrevistados sobre a incerteza ambiental, nível de concorrência, poder dos clientes e poder dos fornecedores. O cenário de incerteza ambiental é percebido pelos entrevistados em momentos de crise econômica, cujas mudanças de preços e na demanda de clientes são afetadas. Segundo os entrevistados, isto acontece em virtude da empresa representante do Caso 1 se inserir no ramo da construção civil que é sensível às variações econômicas. Em épocas de estabilidade econômica a incerteza diminui, conforme relatado.

O grau de previsibilidade de mudanças de preços é totalmente obscuro isso aí. Não consegue. Antigamente a gente fazia uma previsão de vendas, a gente sabia milimetricamente quanto ia vender em cada mês, mas agora em crise e tal é no dia-a-dia. A gente está na frente de batalha da construção civil [...] o grau de previsibilidade de mudanças na demanda de clientes é mais sensível por causa justamente do mercado. Tem cliente fechando, cliente com estoque alto. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Mudanças na qualidade, na disponibilidade de materiais e componentes, nas tecnologias de produção, nas inserções de novos produtos por fornecedores e concorrentes e nas regulamentações são percebidas pelos entrevistados como pouco frequentes e, quando acontecem, são previsíveis. Assim, entende-se o cenário da empresa estudada com incerteza ambiental moderada.

Segundo Otley (2016), uma organização ou unidade confrontada por altos níveis de incerteza requer sistemas flexíveis e adaptáveis para gerenciar atividades quando ocorrerem eventos inesperados. Observa-se que no Caso 1 a incerteza percebida em momentos de crise econômica contribui para a quebra nos modelos preditivos (muitas vezes implícitos) nos quais o controle se baseava. Isto pode requerer práticas gerenciais avançadas que não são adotadas pela empresa e que estejam ligadas à redução de desperdícios e criação de valor.

O cenário da concorrência do ambiente no qual se insere o Caso 1 é considerado pelos entrevistados como hostil em vendas e distribuição, preços e participação de mercado.

Entretanto, percebem menor hostilidade na concorrência em relação a qualidade e variedade de produtos, bem como no serviço ao cliente.

Ressalta-se que a incerteza ambiental percebida em momentos de crise econômica, como discutido anteriormente, pode contribuir para hostilidade quanto à concorrência por participação de mercado, conforme acrescenta o gerente de produção, “Essas empresas maiores viviam muito de licitações, sabe? Como o governo não está mais fazendo nada, nem obras, eles terminaram tendo que pegar o *Market share* e ir atrás de clientes.” (GERENTE DE PRODUÇÃO).

Analisando a hostilidade isoladamente, Otley (2016) afirma que tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis. Entretanto, reconhece que múltiplas contingências com recomendações conflitantes, como ocorre com a incerteza e a hostilidade, é indicativo de um problema para determinar como devem ser combinadas. No Caso 1, essas duas contingências parecem não conflitam quanto a sua contribuição à predominância de adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, cuja ênfase recai sobre o controle, em que a incerteza moderada e alta hostilidade percebidas podem reforçar essa ênfase.

Para o fator contingencial “poder dos clientes” investigado, observou-se no Caso 1 baixo nível de dependência em relação aos seus clientes, devido à pulverização da sua carteira, o que repercute também na baixa dificuldade em substituí-los, permitindo alta rotatividade dos mesmos, conforme discutido anteriormente. Segundo o Gerente Comercial entrevistado, dos 600 clientes ativos, 120 são fiéis e representam 30% das vendas.

Com base nas oito circunstâncias previstas por Porter (2004) que eleva o poder de negociação dos compradores (clientes), no Caso 1 parece estar presente apenas o fato de que os produtos comprados são padronizados, permitindo que seus clientes possam encontrar fornecedores alternativos. No entanto, essa mesma característica também favorece a empresa estudada, uma vez que consegue ter variados demandantes para os seus produtos.

Nesta perspectiva, considerando o contexto de baixo poder do cliente e adicionando a não especificidade do ativo transacionado entre eles, por meio da governança de mercado, entende-se como menor o incentivo para adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Entretanto, Klein e Almeida (2017) encontraram evidências, em 23 indústrias paranaenses pesquisadas, sugerindo que as práticas de contabilidade gerencial são as mesmas, independente de quaisquer variáveis relacionadas com o poder dos clientes. Klein (2014) ressalta que o não relacionamento de práticas gerenciais com a percepção de poder dos clientes

pode ter sido pela especificidade da amostra, em virtude de ser composta por empresas que não sofrem o poder de grandes clientes.

Assim como as empresas do estudo de Klein (2014), a indústria representante do Caso 1 não sofre o poder de grandes clientes por causa da pulverização da sua carteira e o seu enfoque estratégico direcionado aos pequenos clientes. Portanto, entende-se que o baixo poder do cliente percebido nesse caso parece não estimular a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, como por exemplo, indicadores não financeiros relacionados aos clientes, para monitorar a satisfação destes.

Por fim, a investigação do fator contingente denominado “poder dos fornecedores” permitiu constatar limitações nas opções de fornecimento do principal insumo para fabricação dos produtos no Caso 1, devido à média especificidade desse ativo, implicando em: significativas dificuldades na substituição dos fornecedores, longo relacionamento entre eles (15 anos) e a baixa influência da empresa estudada nas condições da negociação, especialmente preços. Isto permite considerar um alto poder dos fornecedores de resina em relação à empresa estudada, pela dependência unilateral.

Esta percepção encontra apoio em Porter (2004) que, dentre as seis condições que tornam os fornecedores poderosos, observa-se estar presente no Caso 1 os fatos de que os fornecedores estão mais concentrados do que a indústria para a qual vende; a empresa estudada não é um cliente importante para o grupo fornecedor (não representa fração significativa das vendas do fornecedor); e o produto do fornecedor (resina de PVC) é um insumo importante para o negócio da empresa estudada.

Nessa circunstância, o desalinhamento observado na estrutura de governança da transação de compra de resina, entre a adotada no Caso 1 e a recomendada pela Teoria dos Custos de Transação, conforme discutido anteriormente, aliado ao alto poder do fornecedor podem contribuir para não oferecer incentivos à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, como o desenvolvimento da gestão interorganizacional de custos, presente em situações de parcerias.

Diante do exposto, observa-se que o alto poder do fornecedor de resina, o baixo poder dos clientes, a estratégia direcionada à liderança em custos e enfoque em pequenos clientes, a estrutura organizacional mecanicista, o médio porte, o alto nível de padronização, rotinização, automatização e interdependência dos processos e tarefas, bem com a incerteza ambiental moderada e a concorrência hostil observados no Caso 1 sugerem ênfase no controle e contribui para explicar a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais.

4.2.2 Caso 2

De acordo com as respostas obtidas para o primeiro fator contingencial interno estudado, a visão sobre estratégia predominante no Caso 2 se mostra divergente entre os gerentes, o que pode dificultar sua implantação.

Esse último a empresa se encaixa mais (ênfase). Mais os outros também. Por exemplo, não está igual a Nestlé, mas não está igual ao produto mais simples de mercado. Somos um produto mais intermediário. Nosso foco é clientes pequenos e sempre valorizamos esses clientes pequenos, claro que vamos pensar agora em clientes maiores que a empresa tem condições de pensar em clientes maiores. Hoje eu vejo que a empresa pensa claramente que vamos manter os clientes pequenos, mas nós vamos crescer nos clientes grandes, as grandes redes. Posso pensar hoje nós estamos mais 90% em clientes pequenos e a ideia é que possa reduzir isso em 70% e a outra parte seja os clientes grandes, como também hotéis, autosserviços, que são um mercado que vem crescendo muito. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Eu vou dá a minha e eu não sei se ele (sócio e diretor comercial) concorda, (risos) eu diria que 80% seria diferenciação. Sempre pensando no diferencial (risos). Preço para a gente está fora, nós não vendemos preço, e muito menos não é a oportunidade, sabe? Como surgiu o zero lactose? Nós não estamos especificamente pensando o que vamos ganhar como o zero lactose, nós estamos pensando em cada vez mais deixar nosso consumidor do iogurte, do suco com um produto ... quem é o consumidor do suco, do iogurte também ter o direito de levar um produto zero lactose. É assim diretor? (GERENTE COMERCIAL)

É desse jeito. Agora assim de enfoque pode botar aí uns 15% e 5% para o preço. (SÓCIO e DIRETOR COMERCIAL).

Conforme se depreende das respostas acima, por meio da visão dos entrevistados, na empresa estudada está presente as estratégias de enfoque e diferenciação. A concordância entre eles é que a empresa não prioriza a liderança em custos, embora não possa desprezá-la.

Para Otley (2016) uma estratégia de diferenciação visa se concentrar em fornecer produtos que são altamente valorizados por clientes que estão assim preparados para pagar preços *premium*, enquanto que uma estratégia de enfoque se dedica a atender um segmento do mercado que é mal servido por concorrentes. Aqui novamente o foco do sistema de controle será no controle de custos ou nas qualidades do produto com base na satisfação do cliente.

As estratégias caracterizadas pela liderança de custos estão mais associadas ao sistema de controle gerencial formal e tradicional, focado no controle de custos, objetivos operacionais específicos e rígidos controles de orçamento, do que estratégias de diferenciação empresarial. (CHENHALL, 2003)

Assim, a maior adoção das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, focadas no controle financeiro e de custos, o baixo/inexistente controle orçamentário e a preocupação com

a satisfação do cliente, encontrados no Caso 2, parecem estar em consonância com as suas escolhas estratégicas e a literatura de controle gerencial.

A estrutura organizacional, como segundo fator contingencial interno estudado, passa por um processo de intensa reflexão em virtude do processo sucessório vivenciado na empresa estudada no Caso 2, devido ao falecimento recente do seu fundador, cuja intenção é migrar de uma estrutura divisional, descentralizada para uma centralizada, com atuação corporativa e não por unidade, conforme relatam os entrevistados.

A tendência é que centralize tudo numa só. Hoje nós temos algumas coisas replicadas. Nós temos um financeiro aqui e um financeiro lá em Guararapes, a ideia é que no futuro seja somente um financeiro. Nós temos um RH aqui e um RH lá em Guararapes, que seja somente um RH. Então hoje temos sobrepostas em duas situações, mas no futuro a ideia é que centralize numa só. Fica só a fábrica descentralizada e todo o resto centralizado. Temos uma estrutura por divisão. [...] temos conselho, diretoria, gerência, aí tem os cargos de coordenação, e aí tem os liderados, são 5 níveis hierárquicos (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

É assim que funciona (as duas fábricas como duas divisões), porém como eu te falei anteriormente, praticamente eram empresas que só tinham a mesma marca, hoje, nós estamos trabalhando muito corporativamente, estamos fazendo as compras centralizadas, o gerente comercial de lá e daqui é um só, o próprio diretor comercial daqui está mais presente lá agora, fazendo reuniões lá, o diretor industrial lá também, então existe, hoje nós estamos falando corporativamente. (GERENTE COMERCIAL)

Nós somos uma empresa extremamente familiar, para você ter uma ideia, nós aqui tiramos um carro da garagem e começamos a fabricar o iogurte lá do outro lado do escritório. Então assim, essa base familiar ela ainda é muito forte. Nós hoje entramos na segunda geração. Esse processo sucessório gera muitos conflitos, e principalmente quando ele não é gerido pela primeira geração, não é? Então, assim hoje nós estamos nos estruturando, passando por uma transformação completa. Hoje não, já vem isso aí de uns 3, 4 anos para cá, de uma empresa familiar, para uma empresa profissional. Então assim, nós estamos trabalhando para montar o conselho, teoricamente nós temos o presidente, teoricamente nós temos os diretores, temos os gerentes, temos os supervisores e temos o operacional. Então isto nós temos em organograma e tal, só que ainda por exemplo, minha mãe ela tem que ser presidente, é a única que sobrou da geração antiga, mas ela está em todo canto (risos) essa semana ela vai largar o osso, mas não solta não (risos). Mas esse processo está se tornando bem claro nas nossas cabeças, eu acho que no futuro próximo, dentro de um ano, nós vamos absorver de uma forma melhor, mas existe, só que ainda está naquele processo de amadurecimento. (SÓCIO E DIRETOR COMERCIAL)

No entanto, o novo caminho perseguido pela empresa estudada precisa atentar para a sua estratégia. Um grande número da literatura sugere que as estratégias caracterizadas pela diversificação requerem estruturas divisórias diferenciadas (CHENHALL, 2003), como é a situação atual da empresa estudada. Quanto à descrição de regras e regulamentos escritos, sua existência é recente e restrita aos cargos e funções, fruto de consultorias externas contratadas pela empresa, que também a auxilia na realização de treinamentos aos seus colaboradores.

Os entrevistados foram unânimes em considerar que a empresa estudada enfatiza a formação profissional, por meio de programas de incentivo à qualificação, no qual é custeado 50% dessa formação, e via programas de formação de multiplicadores, com financiamento de treinamentos externos para posterior socialização aos outros membros da equipe do treinado.

No entanto, a ênfase na especialização profissional é dificultada pela escassez de mão de obra qualificada, fazendo a empresa estudada arcar com o ônus dessa qualificação sem a garantia de continuidade da mão-de-obra treinada, conforme relata o gerente administrativo e financeiro “muitas vezes a empresa contrata pessoas sem especialização e especializa” e ratifica o sócio e diretor comercial “O problema é que o *turnover* da rotatividade é tão ... que acaba quebrando um pouco essa linha”.

O perfil de delegação de autoridade para tomada de decisões encontrado no Caso 2 é predominantemente centralizado, em que decisões operacionais, de precificação e de contratação e demissão de pessoal administrativo têm limites para atuação por níveis hierárquicos inferiores, desde que sejam compartilhadas com as diretorias e o desenvolvimento de novos produtos e serviços, bem como a seleção de novos investimentos com decisões mais centralizadas em nível de diretoria.

O relacionamento dos gestores com os funcionários é de simpatia e proximidade, sendo uma empresa familiar que possui iniciativas voltadas à manutenção do relacionamento próximo e cordial. À exemplo, cita-se a distribuição semanal de iogurtes para os funcionários e para a população do entorno da fábrica de Sousa, representando o excedente de produção, porém que ainda passam por etapa de produção para saborizá-lo apenas com a finalidade de doação. No que se refere à flexibilidade e adaptabilidade da estrutura organizacional às mudanças de mercado, os entrevistados percebem a empresa estudada como flexível e aberta às inovações, procurando se preparar para elas.

Assim, as características percebidas no Caso 2, quanto à estrutura organizacional, permitem classificar a empresa estudada como sendo mais mecanicista do que orgânica, uma vez que a primeira (mecanicista) tem os papéis organizacionais firmemente definidos por superiores, que também detém o monopólio do conhecimento organizacional e centralização do processo decisório, como observado nesta empresa.

Quanto ao seu porte, as perguntas cujas respostas direcionam a identificação dessa variável se referem à média anual de faturamento e ao número de empregados. Nenhum dos entrevistados informou a média do faturamento anual, embora questionados, sendo 1.200 os funcionários para o grupo, concentrados, na sua maioria na fábrica de Sousa. A omissão do

valor do faturamento ensejou o questionamento sobre qual seria seu porte, indagação respondida pelo gerente comercial.

Hoje nós já vendemos mais do que *players* nacionais. Em volume nós nos consideramos de grande porte. Porque, para você ter ideia, na Paraíba, só para você entender, são 223 municípios, nós estamos presentes em todos e em todos nós vendemos mais do que as nacionais, pelo nosso mix, pela nossa prestação de serviços, pelo controle de qualidade, então estamos juntos ... para fazer diferença. (GERENTE COMERCIAL)

Assim, entende-se que a empresa estudada no Caso 2, pelo critério do número de funcionários estabelecido pelo SEBRAE e pelo entendimento do gerente comercial, é uma empresa de grande porte. Ao estabelecer proposições entre o tamanho e o sistema de controle gerencial com base na literatura, Chenhall (2003) observa que as grandes organizações estão associadas a operações mais diversificadas, formalização de procedimentos e especialização de funções; as grandes organizações estão associadas a estruturas organizacionais mais divisionais; e o grande porte está associado a uma ênfase e participação em orçamentos e controles sofisticados.

Conforme discutido, observa-se no Caso 2 atividades diversificadas, embora no portfólio de produtos da empresa predomine aqueles derivados do leite, a produção dos sucos e do próprio queijo difere da produção dos fermentados, por exemplo; apresenta uma certa formalização de procedimentos e especialização de funções, com estruturas mais divisionais do que funcionais, porém não enfatiza orçamentos e nem controles sofisticados, contrariando o esperado pela literatura.

As respostas dos entrevistados às questões sobre a tecnologia dos processos e atividades revelam que o Caso 2 possui processos rotineiros, complexos, padronizados, automatizados (presente ainda processos manuais, mas em pequena escala), alta interdependência entre as equipes, variedade de atividades e percebem que os funcionários têm clareza no desempenho das suas atividades, cujas variações são facilmente identificadas e analisadas. Quanto à interdependência de equipes e à variedade de tarefas, os entrevistados acrescentaram:

São tudo (atividades) dependente uma da outra e no caso, nós temos processos até para a fabricação da garrafa. Então tem a produção da garrafa, depois vem envase, armazenamento, enfim, e, por ser produto com um *shelf life* pequeno, a rapidez tem que ser eficiente e eficaz. (GERENTE COMERCIAL).

Varia muito as atividades, uma pessoa que fabrica iogurte, dificilmente ele vai se adaptar a fabricar queijo. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

A tecnologia dos processos e atividades caracterizadas pelos entrevistados como presentes na empresa estudada corroboram com o entendimento delas serem diversificadas, exigindo formalizações e especialização de funções e uma estrutura divisional, conforme discutido em relação ao seu porte. Adicionalmente, quanto mais tecnologias forem caracterizadas por processos padronizados e automatizados, mais formal os controles, incluindo uma dependência no controle de processos, e orçamentos tradicionais com menor folga orçamentária. (CHENHALL, 2003).

A padronização e automatização dos processos na empresa estudada no Caso 2 podem ajudar a explicar a predominância das suas práticas de contabilidade gerencial serem tradicionais e financeiras, porém não descarta a possibilidade de utilização de controles informais em virtude do baixo percentual de adoção encontrado.

Por outro lado, quanto mais tecnologias forem caracterizadas por altos níveis de interdependência, mais informais serão os controles, mais relatórios estatísticos de planejamento e coordenação informal, menor ênfase nos orçamentos e interações mais frequentes entre subordinados e superiores (CHELHALL, 2003). Dessa forma, a alta interdependência entre as equipes presente no Caso 2 pode ajudar a explicar sua baixa ênfase orçamentária.

Do exposto, entende-se que os fatores contingenciais internos investigados, revelam que a empresa estudada no Caso 2 prioriza estratégias de diferenciação e de enfoque, estrutura organizacional predominantemente mecanicista e divisional, de grande porte e de tecnologia de processos e atividades padronizadas, automatizadas, rotineiras, complexas e com alta interdependência entre as equipes.

Tais características corroboram para privilegiar controles tradicionais, com foco no controle de custos e financeiro, sem desprezar controles informais. Exceção feita a não adoção das práticas orçamentárias pela empresa, cuja alta interdependência entre as equipes pode ajudar a explicar, conforme discutido.

Adicionalmente, faz-se necessária a inserções de outros fatores, externos à empresa que podem contribuir com o entendimento das práticas gerenciais adotadas. Tais fatores que foram investigados neste estudo dizem respeito a incerteza, concorrência e poder dos clientes e fornecedores.

O cenário de incerteza ambiental percebido pelos entrevistados da empresa estudada é de baixa incerteza, uma vez que afirmam ter razoável previsibilidade de mudanças de preços, de qualidade, de disponibilidade de materiais e componentes, de demanda de clientes e de tecnologia de produção, sendo menos previsíveis as mudanças de inserções de novos produtos

por fornecedores e concorrentes e de regulamentações. Conforme resume o gerente administrativo e financeiro, “No geral, o ambiente da empresa é previsível. Não vamos colocar como incerto porque a empresa vem crescendo com as previsões que estamos fazendo”.

Para melhorar o conhecimento sobre o ambiente externo da empresa estudada, procurou-se identificar a percepção dos entrevistados sobre o nível de concorrência enfrentado pela empresa estudada. Suas respostas revelaram um ambiente de alta concorrência para vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos e participação de mercado, tornando o ambiente hostil.

Como se trata de empresa de atuação regional, a concorrência impõe que a representante do Caso 2 lide com fabricantes regionais e com os grandes *players* nacionais que também estão presentes na sua área de atuação. Apesar de atuar regionalmente, o laticínio estudado possui uma variedade de produtos em seu portfólio que lhe habilita a concorrer com as marcas nacionais e tem conseguido se impor por meio da força da sua marca, evitando a concorrência por preços, conforme explica o sócio e diretor comercial.

Nós nunca brigamos por preço, quem leva o nosso produto é porque entrou no supermercado para levar nossa marca. Então é dentro, arraigada a nossa cultura. Então assim, quando você trabalha com preço, que você tem aquela placa bem grande: promoção 1,99 não sei o que, aí tem consumidor que vai arrodar a loja todinha e pegar aquilo ali. Ele não está olhando a marca, ele não está olhando o sabor nada, ele está olhando o mais barato, então tanto faz ele pegar o seu, como o dele, como o do outro que estava na placa. O nosso consumidor, eu tenho certeza que ele entra lá procurando o produto específico da nossa marca. (SÓCIO E DIRETOR COMERCIAL)

Segundo Chenhall (2003), os achados da literatura que relacionam o sistema de controle gerencial e o ambiente externo entendem que quanto mais incerto o ambiente externo, mais aberto e externamente focado o sistema de controle gerencial; quanto mais hostil e turbulento for o ambiente externo, maior será a dependência de controles formais e uma ênfase nos orçamentos tradicionais.

Assim, a baixa incerteza percebida no Caso 2 sugere estar compatível com a adoção das práticas de contabilidade gerencial mais internamente focadas nos processos e controle financeiro e de custos, como observado na empresa, e ratificada pela percepção de alta hostilidade, que necessita de controles formais.

No que se refere ao fator “poder dos clientes”, observa-se que o foco da empresa estudada no pequeno e médio cliente permitiu consolidar sua marca ao longo do tempo, com negociações em condições mais favoráveis para ela, uma vez que não se encontrava preparada

para enfrentamento do alto poder dos hipermercados e demais grandes *players* do mercado varejista.

Desde o seu surgimento, a empresa estudada lida com carteira de clientes de pequeno e médio varejo, cujo segmento representa 90% na fábrica paraibana e cerca de 60% na unidade pernambucana, ambas com intenção de aumentar a participação nos grandes clientes.

A pulverização na sua carteira não a torna dependente de clientes pontuais, em que a influência deles, individualmente ou em pequenos grupos, não impactaria drasticamente a continuidade operacional da empresa estudada, uma vez que clientelas alternativas seriam viáveis, conforme observa o gerente administrativo e financeiro.

Se fosse uma parcela de pequenos e médios clientes não teria muita influência porque a empresa iria buscar outros parceiros, clientes para vender. Essa busca não seria tão difícil. Porque hoje nós temos mercado que estamos aí, que são as lanchonetes, enquanto as franquias grandes não estão, autosserviço que são os atacadões da vida, hotéis, e indústrias, porque têm indústrias, por exemplo, ao invés de vender doce ... eu posso vender doce para uma outra indústria que vai fornecer para os funcionários na sobremesa, por exemplo. Ou para um restaurante. Então nós temos muito mercado para crescer ainda. Se bem organizado, nós vamos crescer com certeza. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO).

Com base nas oito circunstâncias previstas por Porter (2004) que eleva o poder de negociação dos compradores (clientes), no Caso 2 parece que nenhuma está presente, isto é, os compradores não estão concentrados, os produtos adquiridos por eles apresentam especificidade de marca e temporal e não representam uma fração significativa de suas compras, dentre outras. No entanto, a mudança pretendida para atender os grandes varejistas pode mudar essa assimetria de poder, devido principalmente, a esses varejistas adquirirem grandes volumes em relação às vendas do laticínio estudado.

Do exposto, entende-se baixo poder do cliente em relação à empresa estudada no Caso 2, enquanto mantido seu foco principal nos pequenos e médios varejistas. Tal condição foi construída ao longo do tempo, em virtude da expertise adquirida no negócio com a agregação de serviço ao cliente direto e a habilidade de conquistar o consumidor, cliente indireto, por meio da qualidade dos produtos e do fortalecimento da sua marca, conforme ressalta o sócio e diretor comercial.

Nós temos o nosso cliente direto que são alguns supermercados e temos os consumidores, a gente costuma dizer assim, o serviço que nós prestamos diretamente aos clientes direto que são os mercados é o que nós prezamos e que achamos que é uma das maiores qualidades, que é pontualidade, assertividade, nós sempre estamos lá, não deixamos ele na mão, trocamos, fazemos parceria, estamos sempre juntos e aos consumidores, nós oferecemos um produto com a qualidade, sempre tendo esse

respaldo aqui das duas empresas mais modernas do Nordeste, inclusive quando a secretaria de agricultura/ministério quer usar como referência, ela sempre usa as nossas fábricas, principalmente a da Paraíba, por conta da tecnologia lá envolvida, da limpeza, de tudo. (SÓCIO E DIRETOR COMERCIAL)

Por fim, o último fator externo considerado no estudo é o “poder dos fornecedores”, cuja percepção é também de baixo poder. Conforme discutido anteriormente, no caso do fornecedor do leite *in natura*, percebe-se baixo poder desses fornecedores, uma vez que a empresa estudada possui o controle parcial dos fatores de produção dessa matéria-prima, demonstrado principalmente na definição do preço a pagar que melhor lhe convém e no intenso monitoramento da qualidade do leite junto ao produtor.

Corroborando com esse entendimento, as alternativas de fornecimento ao leite *in natura*, por meio do leite em pó, são facilmente encontradas e viáveis para a empresa estudada, fazendo com que a mesma não dependa de um ou poucos fornecedores, conforme explica o gerente administrativo e financeiro.

O leite em pó é fácil encontrar, se não encontrar no Brasil, eu busco fora. Os maquinários, a grande maioria dos maquinários são produzidos internamente no Brasil. Então no geral não há uma grande dificuldade. Os fermentos que nós utilizamos, nós temos parceiros, nós temos alternativas de fermento. Então a empresa não tem uma dependência de um fornecedor único. Nós temos sempre dois ou mais fornecedores. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

A percepção de baixo poder do fornecedor encontra apoio em Porter (2004) que, dentre as seis condições que tornam os fornecedores poderosos, observa-se está presente no Caso 2 apenas o fato de que o produto dos fornecedores é um insumo importante para o negócio do comprador. Porém, os fornecedores lidam com a substituíbilidade do insumo, pela versão em pó, e tem no laticínio estudado um importante cliente, corroborando para o entendimento de baixo poder do fornecedor.

A elevação do poder do laticínio estudado em relação aos seus fornecedores do leite *in natura* também é ratificada quando observada as oito condições previstas por Porter (2004) que eleva o poder de negociação dos compradores (clientes), em que se observa, principalmente, grandes volumes comprados em relação às vendas dos produtores de leite, o insumo comprado representa uma fração significativa das suas compras, o laticínio tem total informação sobre as especificidades do leite e preços e representa uma ameaça de integração para trás, pela manutenção de fazendas próprias.

Nas circunstâncias, o baixo poder dos clientes e dos fornecedores em relação à empresa estudada no Caso 2 podem contribuir para explicar a informalidade dos controles observados

nas transações de compras e de vendas, relacionados ao monitoramento do leite *in natura* e nas relações com seu cliente direto, por exemplo.

Como consequência, o foco gerencial da empresa se volta a questões de controle financeiro e de custos do seu processo operacional, suprido por meio das práticas de contabilidade gerencial tradicionais e com ênfase financeira e menos naquelas externamente focadas, avançadas e com ênfase orçamentária.

Diante do exposto, entende-se que a baixa adoção das práticas de contabilidade gerencial observada no Caso 2, com predomínio das internamente focadas, tradicionais e com ênfase financeira, estão alinhadas com o esperado em relação à estratégia de diferenciação e de foco, estrutura mecanicista, alta padronização, automatização, complexidade e interdependência entre as equipes, baixa incerteza, concorrência hostil e baixos poderes de clientes e fornecedores. Enquanto se encontram em desalinhamento com a expectativa de controles mais avançados em decorrência do grande porte e das estruturas de governança híbrida e hierárquica encontradas.

4.2.3 Caso 3

O primeiro fator contingencial externo estudado diz respeito à estratégia. Seguindo taxonomia de Porter (1980), o controller da empresa analisada considera estar presente as três dentre liderança em custos, diferenciação e enfoque, não havendo uma que seja mais importante que outra, conforme comenta “Eu diria que a empresa tem os três, mas eu não consigo ver nenhum dos três sobrepondo. Seria equivalente. Não teria como dizer qual o percentual das vendas voltadas para cada um dos tipos estratégicos”. Tal percepção é ratificada, em parte, pelo superintendente comercial, que afirma “na verdade, como a gente atua em públicos e segmentos diferentes, a gente tem um mix”.

O posicionamento estratégico da empresa estudada pode ser derivado de uma variedade de combinações da tipologia proposta por Porter (1980) ou não ser claro o suficiente para identificar qual é sua prioridade estratégica. Ambas as situações são previstas por Chenhall e Langfield-Smith (1998b) ao explicarem que as empresas podem se concentrar em uma variedade de combinações de estratégias de diferenciação de produto e de baixo preço. Além disso, ao estudarem 78 indústrias na Austrália, Chenhall e Langfield-Smith (1998b) encontraram 26 manufaturas que apresentaram baixa ênfase em todas as prioridades estratégicas, reconhecendo empresas que não possuem clareza em tais prioridades.

Entretanto, na empresa estudada a clareza das prioridades estratégicas começa a surgir em nível setorial, uma vez que o superintendente comercial, embora admitindo uma variedade de combinações estratégicas para os vários segmentos (revestimentos de baixo valor agregado, porcelanatos de alto valor agregado e cimento), reconhece que a estratégia de diferenciação é o rumo pretendido.

A retomada de visão estratégica do grupo está muito voltada a menos, não que seja menos, mas menos preocupada com o *market share* e muito mais preocupada com margem. Hoje a gente está buscando produtos diferenciados que tragam rentabilidade, fugindo um pouquinho da guerra, daquela questão do “mar vermelho”, não é? (risos) a gente está fugindo dos commodities e agregar valor com produtos diferenciados. Isso não quer dizer que não há uma preocupação com o mercado mais econômico, até porque a gente tem uma fábrica específica para esses produtos, mas mesmo dentro dessa fábrica, temos produtos que sejam inovadores ou que sejam diferenciados. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

A estratégia de diferenciação está associada a controle orçamentário menos rígido e avaliação orientada para resultados (CHENHALL, 2003). Esses dois aspectos foram encontrados na empresa estudada, que também adota práticas de contabilidade gerencial tradicionais voltadas aos controles da produção e dos custos, compatíveis com a estratégia de liderança em custos. Assim, devido ao diversificado portfólio de seus produtos, destinado a atingir públicos de clientes com diversos perfis, a empresa estudada parece adotar uma combinação de tipos estratégicos com ênfase na estratégia de diferenciação de produtos, o que ajuda a explicar a adoção das práticas de contabilidade gerencial encontradas.

Quanto à estrutura organizacional, existem áreas como a Controladoria (que é uma só para o grupo), o comercial (um para revestimentos Nordeste, um para revestimentos Sul e outro para o cimento), recursos humanos e a área industrial. No caso desta última, são 6 unidades fabris divididas por localização geográfica e por produto, sendo sua gestão independente, conforme comentado anteriormente.

Portanto, entende-se que predomina na empresa estudada a forma divisional, uma vez que as decisões operacionais e as responsabilidades quanto ao desempenho são delegadas a um gerente de divisão, enquanto a administração central e seus órgãos de *staff*, tais como controladoria e recursos humanos, localizam-se na matriz.

Conforme explica Barney e Hesterly (2012) Williamson considera que a forma multidivisionalizada resolve dificuldades com a racionalidade limitada e o oportunismo das firmas organizadas por funções, uma vez que a complexidade da empresa compromete a capacidade de processar informação (racionalidade limitada) dos administradores de cúpula e torna mais difícil a articulação das metas funcionais com as da firma em sua totalidade, levando

os administradores a perseguirem submetas funcionais em vendas, produção, etc, surgindo o problema do oportunismo.

Nesta perspectiva, a forma divisional que estrutura a empresa estudada pode ajudar a explicar o predomínio de práticas de avaliação de desempenho não financeiras e direcionadas às unidades fabris locais com ênfase nas questões de produção, como as variadas métricas relacionadas aos processos internos, e aquelas externamente focadas, conforme discutido anteriormente.

Na empresa estudada, são quatro níveis hierárquicos entre a alta administração e o pessoal de nível operacional, distribuídos nos cargos de diretoria, superintendência, gerência e coordenação, além do pessoal operacional. Segundo a percepção do controller, no relacionamento entre os níveis hierárquicos geralmente predomina simpatia e proximidade, e acrescenta a informação de que são realizadas pesquisas de clima periódicas, cujos resultados corroboram com esse entendimento.

A gente fez inclusive, o RH fez uma pesquisa de clima, tem feito até anualmente e os resultados são bons, tem uma retenção das pessoas, pouco *turnover*, aí geralmente os estagiários são contratados, tem um índice que eles consideram alto de contratação de estagiários. Então é isso, baixa rotatividade, acredito que o clima é tranquilo.
(CONTROLLER)

Existem descrições de trabalho formais e regras e regulamentos escritos, a exemplo do código de ética que se encontra disponibilizado no *site* da empresa. Segundo o Controller, há ênfase na formação profissional dos funcionários e especializações profissionais, especialmente na área de produção, onde se encontra maior carência, “tem um curso que eles estão fazendo, inclusive, de aprendiz ceramista e cursos de informática”.

Quanto à delegação de autoridade do presidente-executivo aos subordinados, a percepção do controller revela centralização do processo decisório, principalmente no desenvolvimento de novos produtos e serviços, na seleção de novos investimentos e na precificação dos produtos, em alinhamento com características de empresa familiar.

Nas decisões de contratação e demissão de pessoal administrativo e em algumas decisões operacionais, a centralização do poder decisório é mais diluída só até os níveis hierárquicos da superintendência e gerência. A presença da alta direção na tomada de decisão é argumentada pelo Controller para justificar sua percepção de que a empresa tem flexibilidade e adaptação às mudanças no mercado, conforme declara.

Olha, eu posso te dizer o seguinte, como a cúpula está dentro da empresa, nesse momento eles estão lá, estão em reunião, na fábrica. Como eles estão muito dentro da empresa, as mudanças são rápidas. Então, assim, qualquer coisa, como eles estão muito envolvidos, eles percebem rapidamente, e mudam rapidamente. A questão, às vezes, da mudança ser muito rápida, às vezes falta aquele tempinho necessário para você pensar um pouco antes de fazer, não é? mas agilidade, com certeza existe. (CONTROLLER)

Ressalta-se que a decisão para lançar novos produtos e serviços é colegiada numa equipe multisetorial, da qual fazem parte um funcionário de desenvolvimento de produtos, um representante do marketing, o superintendente comercial da região Nordeste e um dos acionistas, conforme explica o superintendente comercial.

Essa decisão parte da área comercial e é sempre de fora para dentro, ou seja, a gente capta com a nossa equipe representante quais são as principais necessidades, não é? E a gente cruza com as informações que a pessoa de desenvolvimento de produtos tem de tendência no mercado. Então, os representantes comerciais dizem que madeira é uma necessidade porque nosso portfólio é enxuto e é um produto que vende bem. Paralelo a isso, o desenvolvedor de produtos pesquisou algumas tendências de madeiras, madeira pátina, madeira clara, madeira escura, enfim, cruza essas informações e aí a gente lança os produtos. A decisão de lançar tem um comitê, [...] São 4 ou 5 pessoas que definem o produto. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

Nesta perspectiva, observa-se que a estrutura de poder é centralizada, com alçadas limitadas de delegação de autoridade, níveis hierárquicos definidos, formalização do trabalho, estrutura divisional e flexibilidade para adaptação às mudanças caracterizam a estrutura organizacional da empresa estudada e corroboram para o entendimento da predominância daquela mecanicista, uma vez que os papéis organizacionais são definidos por superiores, que detém o monopólio do conhecimento organizacional.

Conforme os critérios definidos nesta pesquisa, a empresa estudada é considerada como de grande porte, tanto em números de empregados quanto em faturamento. Chenhall e Langfield-Smith (1998b) lembram que o tamanho está associado à disponibilidade de recursos para experimentar uma variedade de práticas de contabilidade gerencial. Assim, seguindo a literatura, o grande porte da empresa estudada pode ajudar a explicar a adoção de práticas avançadas, como análise do ciclo de vida do produto e as medidas não financeiras de desempenho.

Quanto ao fator tecnologia, as respostas obtidas do controller revelam a predominância de processos rotineiros, padronizados, automatizados, complexos, com baixa variedade das atividades e alta interdependência entre equipes. Esses processos também possuem nível de clareza do desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários, na percepção do controller, para quem as variações são facilmente analisadas.

A complexidade que envolve os processos da empresa estudada está relacionada à produção e requer intensa análise química do principal insumo, que é o minério, cuja ausência de especificação uniforme em cada jazida demanda adições de substâncias para colocá-lo em condições de ser inserido na fabricação dos revestimentos, que por sua vez, segundo o controller, “tem mais de 100 materiais, adições e tal, é extremamente complexo”.

Ressalta-se, ainda, o alto nível de automatização do processo produtivo adotado pela empresa estudada, tanto nas unidades fabris de cerâmica e porcelanato, quanto na cimenteira. Para o controller “em nível de Nordeste, estamos em primeiro lugar. A fábrica do Sul é uma das mais modernas. Temos o maior forno da América do Sul na fábrica do Rio Grande do Norte”.

Corroborando com esse entendimento, o engenheiro de processos da unidade de cimentos relata a alta tecnologia presente nos equipamentos da empresa que permitem, dentre outros, a eficiência energética compatível com 10% mais eficientes do mundo, além de menor tempo de carregamento para entrega ao cliente.

A fábrica foi projetada para ter os melhores equipamentos para que tivesse a melhor eficiência de energia [...] então, foi feito um levantamento em todas as fábricas de cimento de como é que está o consumo de energia para produzir uma tonelada de cimento. Então veja, 10% das empresas dão em torno de 89kw por tonelada apenas. De todas as empresas do mundo, apenas 10% ficam nessa faixa de 89kw por toneladas apenas, o restante do mundo fica em outra faixa. Nós aqui, (empresa estudada), uma fábrica na Paraíba, a gente consegue produzir cimento com um consumo de energia em torno de 86 kw/h, então nós estamos, claramente, dentro desses 10%. (ENGENHEIRO DE PROCESSOS)

Na etapa final que é a expedição, a gente procurou equipamentos que dessem agilidade ao motorista passar pouco tempo dentro da fábrica, [...] esse tempo de carregamento é um indicador de desempenho, diferente das outras fábricas, nosso indicador é baixo no máximo estourando de 10 minutos, no normal levaria meia hora para conseguir carregar (ENGENHEIRO DE PROCESSOS)

Nesta perspectiva, observa-se que a estrutura organizacional predominantemente mecanicista e divisional, o grande porte e processos operacionais complexos, padronizados, automatizados, com baixa variedade de atividades e alta interdependência entre equipes podem ajudar a explicar a adoção de práticas avançadas como a análise do ciclo de vida do produto e as medidas não financeiras que são direcionadas à unidade fabril e enfatizam questões de produção, adotadas na empresa estudada.

Com um *mix* de perfis estratégicos e maior atenção à diferenciação de produtos, a empresa estudada também adota práticas externamente focadas como medidas não financeiras relativas ao cliente, análise dos concorrentes e o *benchmarking* externo.

Quanto aos fatores contingenciais externos, estão relacionados a incerteza ambiental, concorrência, poder dos clientes e poder dos fornecedores. A incerteza ambiental é percebida pelos controller e superintendente comercial como sendo um contexto mais previsível do que incerto no que se refere às mudanças de preços, qualidade, disponibilidade de materiais e componentes, tecnologias de produção e inserções de novos produtos por fornecedores e concorrentes.

No que se refere à demanda de clientes, o controller explica que por se inserirem no ramo da construção civil, “os clientes não são muito estáveis, tem bastante variação quanto ao pedido, quanto ao tipo de produto, mas tem uma certa tendência, que é mais fácil de prever”. O único aspecto percebido com incerteza elevada são as mudanças nas regulamentações, por parte do controller, provavelmente entendido assim em virtude do seu viés de formação acadêmica, como contador, e pelo cargo que ocupa na empresa analisada.

isso (mudanças na regulamentação) é mais incerto, principalmente se depender do governo, não é? Aí é incerto mesmo. A gente tem por exemplo a questão desse REFIS, que o governo lançou. De maio para cá ele já saiu 4 versões do mesmo REFIS, então uma hora entra isso, outra hora não entra, uma hora pode, outra hora não pode é bem complicado isso aí. Questões de benefícios fiscais também, hoje é totalmente incerto, ninguém sabe até quando vai, não é? (CONTROLLER)

Para o diretor de operações e o controller, o nível de concorrência do ambiente de atuação da empresa estudada é hostil pela igualdade de competição dos seus principais concorrentes no cenário nacional que são as cerâmicas Concorrente X e Concorrente Y, com vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços e serviço ao cliente em condições equivalentes. Além disto, existe a concorrência de pequenos entrantes com atuação hostil e disputas que não preservam a ética nos negócios, conforme relata o diretor de operações.

A concorrência é grande realmente, tem muita empresa no nosso nível. O problema são as menorzinhas. As menores têm uma plataforma de atuação um pouco mais predadora, em função de não pagar imposto, forma diferente de pensar com relação a ter isso inserido na cultura da empresa de pagar imposto, de recolher imposto, de vender com nota, [...] elas não são concorrentes, porque não dá para concorrer num nível desse. Então, uma hora dá problema, esses caras não perduram muito tempo, não vivem muito tempo, a empresa morre do próprio veneno (risos). Então nossos concorrentes realmente são as grandes empresas, e aí com uma disputa mais limpa. (DIRETOR DE OPERAÇÕES)

Ratificando o exposto, o superintendente comercial acrescenta que a concorrência no segmento de revestimento mais popular é muito alta, o que incentiva o foco estratégico para diferenciação de produtos, conforme comenta.

A gente tem sofrido muito, por isso que a gente está saindo dos produtos mais commodities e está tentando agregar valor. Vou dá um exemplo: esse formato 51x51 quem sabe a gente produzir formatos retangulares, produzir o que o mercado não tem. É mais nesse sentido, sem mudar a concepção da matéria prima, mas agregar valor para melhorar a margem. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

A empresa estudada possui uma participação de mercado em torno 23% do total das vendas no segmento de cerâmica e porcelanato em nível de Brasil, enquanto no Nordeste essa participação é maior, o que permite sua inserção como o terceiro maior *player* do ramo, segundo o Superintendente Comercial entrevistado. Os entrevistados destacam que o diferencial competitivo da empresa estudada está no seu parque industrial moderno que lhe permite redução dos custos e, conseqüentemente, oferta de preços mais competitivos, conforme relatado pelo diretor de operações e pelo controller.

O mercado aqueceu para todo mundo. A gente tem algumas diferenças, a gente tem um parque industrial mais moderno, estamos investindo nisso nos últimos anos, então, acaba sendo um diferencial competitivo, quando se fala de ter alguma coisa mais moderna em termos de produção, você acaba tendo um ganho de produtividade, você acaba produzindo mais com menos custo, então acaba sendo um diferencial que a gente tem que repassar isso para preço, para ficar mais competitivo, mas a gente tem essa possibilidade. Então a gente sai usando isso. (DIRETOR DE OPERAÇÕES).

Eu acho que a concorrência é tranquila. Existe, mas é ética, não é antiética. Briga-se por preço, claro, briga-se por diferenciinha de centavos, mas viabilizamos internamente. Produto elaborado aí com uma margem boa, com recursos de produção, essa coisa toda. (CONTROLLER)

Além disto, o padrão de concorrência do setor se baseia na posse de ativos complementares, como marcas e propaganda, serviços ao cliente, canais de comercialização, dentre outros (GARCIA; SCUR, 2016). No Caso 3, observa-se a existência de uma marca forte, que insere a empresa estudada dentre os três maiores *players* do ramo cerâmico, o que contribui para diminuir a incerteza e ter boas condições de competitividade.

Para o superintendente comercial, “a marca é muito forte, eu diria que hoje, no segmento revestimento, em nível nacional, nós também devemos estar entre as três marcas mais fortes” e cita a obtenção de prêmios como uma das marcas mais lembradas pelos maiores clientes do Brasil.

Nesta perspectiva, a baixa incerteza ambiental e a concorrência hostil percebidas pelos entrevistados, juntamente com a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custo e controle financeiro, conforme encontrado na empresa representante do Caso 3, corroboram com o colocado por Chenhall (2003) e Otley (2016) quanto à maior dependência de controles formais/contábeis.

Porém divergem de Chenhall (2003) e Otley (2016) quando da ênfase nos orçamentos tradicionais que ainda estão em processos de implantação, conforme discutido. Quanto mais incerto o ambiente externo, mais aberto e eternamente focado o sistema de controle gerencial (CHENHALL, 2003) o que pode contribuir para explicar a ênfase em questões de produtividade encontradas no Caso 3, em virtude da percepção de baixa incerteza.

Embora percebido baixa incerteza ambiental, ressalta-se que a empresa estudada se insere na indústria de construção civil, que por sua vez é sensível às mudanças no cenário econômico macro, elevando a incerteza ambiental. Assim, no Caso 3 também se observa práticas de contabilidade gerencial externamente focadas, numa sinalização que a empresa estudada não despreza esse fator.

Conforme detalhado anteriormente, identificou-se alto poder do cliente que, apesar da empresa representante do Caso 3 ter sua carteira pulverizada, ela é submetida à termos contratuais formais e alto poder de barganha impostos pela sua principal clientela (*home centers*).

Duas das circunstâncias previstas por Porter (2004) que eleva o poder de negociação dos compradores (clientes), que estão presentes no Caso 3, refere-se a negociação de grandes volumes por parte dos *home centers*, facilitando o poder que estes têm para negociar preços, além dos revestimentos cerâmicos negociados também se enquadrarem como padronizados, possibilitando alternativas de fornecedores concorrentes.

A adoção de medidas de desempenho não financeiras relativas aos clientes, análise da concorrência e *benchmarking*, consideradas avançadas, corrobora o entendimento de Abdel-Kader e Luther (2008) sobre a necessidade de empresas nessa condição melhorarem seu controle e processo de tomada de decisão para ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos, incentivando-as a usarem práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Por fim, o poder dos fornecedores é moderado, uma vez que a empresa representante do Caso 3 tem opções de fornecimento para as embalagens e coque de petróleo (este último por meio de importações). Por outro lado, a habitualidade do relacionamento entre eles, exigências de qualidade e o volume contratado dificultam (mas não impedem) a substituição desses fornecedores, além de baixo poder da empresa estudada em proceder alterações contratuais, o que justifica considerar o poder dos fornecedores em níveis não desprezíveis.

Conforme Porter (2004), o poder de um grupo fornecedor se verifica quando, dentre outras circunstâncias, está dominado por poucas companhias, como no caso do coque, e é mais concentrado do que a indústria para a qual vende, como acontece com o fornecedor principal

das embalagens na empresa estudada. Além disto, tais insumos são importantes para o negócio da fabricante de revestimentos cerâmicos estudada.

Nessas circunstâncias, o uso das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, relativas a custos e controle financeiro, bem como as medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, que enfatizam questões internas e relativas a produção, conforme observado no Caso 3, podem revelar a preocupação da empresa estudada em se munir de informações para subsidiar seu processo decisório a fim de obter melhores condições de negociação com seus fornecedores.

Do exposto, entende-se que os fatores contingenciais estratégia (*mix* de liderança em custos e diferenciação) estrutura organizacional divisional, grande porte, tecnologia de produção com alta padronização e automatização, baixa incerteza ambiental percebida, concorrência hostil, alto poder dos clientes e poder dos fornecedores mediano ajudam a explicar a predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, a ênfase nas medidas não financeiras dos processos internos e daquelas externamente focadas e baixa ênfase orçamentária.

4.2.4 Caso 4

O primeiro fator contingencial interno examinado se refere à estratégia adotada pela empresa representante do Caso 4, identificada com base na tipologia de Porter (1980) e na percepção dos entrevistados, em que predomina a estratégia de diferenciação. A estratégia de liderança em custos é descartada pelos entrevistados para os dois segmentos, uma vez que as sandálias possuem um custo mais elevado por se tratar de produto de marca, enquanto no segmento de adesivos e selantes, o foco é a qualidade, conforme explicam os entrevistados.

Eu enquadraria nos dois últimos, ela é por nicho de mercado e é por diferencial, seria bem próximo de meio a meio (50% para cada). O de custo, de jeito nenhum. O custo das sandálias é mais elevado do que a média do mercado. (GERENTE GERAL).

Olha é um pouco de cada, mas eu diria mais para segunda (diferenciação) e o terceiro (estratégia de foco) quesito, porque nós personalizamos muito e temos muito fornecedores de grifes, não é? que são muitas marcas e todas as fábricas trabalham com o nível de SKUs que é produzido pela grife, não é? tanto que nós temos um estoque é... de matéria prima, de aviamentos gigantesco para trabalhar com esses tipos de clientes. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

A estratégia da empresa é qualidade e serviço, sempre. Se a gente tem o menor preço, é uma consequência da nossa compra, do nosso volume, mas o foco é sempre, sempre ter qualidade do produto e um serviço de excelência. A pior coisa que pode acontecer numa empresa, é o cliente reclamar. Cliente reclamar a gente não aceita, porque a

gente tem uma estrutura boa, a empresa dá condições de você trabalhar bem, então não faz sentido o cliente não estar satisfeito. A gente tem essa bandeira e não existe quem tá certo ou está errado, cada um tem a sua forma de trabalhar. Tem aquele que fala assim: eu vou ganhar dinheiro vendendo muito, um produto de qualidade igual a dos outros, mas se eu conseguir vender muito, eu consigo tirar meu lucro. A Amazonas prefere vender pouco, mas com uma lucratividade boa. (GERENTE COMERCIAL)

Chenhall e Langfield-Smith (1998b) lembram que a estratégia de diferenciação exige que as empresas forneçam produtos que atendam às necessidades específicas dos clientes relacionadas às características físicas, qualidade ou entrega, fazendo com que sejam empregadas técnicas de fabricação concentradas no desenvolvimento de produtos e processos de qualidade. Conforme observado no Caso 4, o intenso monitoramento da qualidade no processo produtivo e a ênfase em práticas tradicionais voltadas às questões internas de produção e controle financeiro dos processos parecem convergir para apoiar a estratégia de diferenciação.

Esse tipo estratégico também está associado ao controle orçamentário menos rígido e avaliação orientada para resultados (CHENHALL, 2003). A adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas constatada no Caso 4, orientada aos resultados financeiros e externamente focadas se mostra alinhada com esse entendimento.

No entanto, a falta de medidas não financeiras relativas aos clientes e a ênfase no controle orçamentário tradicional também encontrados na empresa estudada contraria o colocado por Chenhall (2003). Em particular, a ausência de indicadores não financeiros relativos aos clientes pode contribuir negativamente para o monitoramento eficaz da estratégia de diferenciação.

O segundo fator contingencial investigado diz respeito à estrutura organizacional. As respostas obtidas dos entrevistados para a estrutura organizacional da empresa estudada caracterizam-na como sendo divisional, com níveis hierárquicos definidos, formalização do trabalho por meio do manual da organização e código de ética, especialização de tarefas, predomínio de centralização do poder em nível de diretoria e delegação de autoridade aos níveis hierárquicos inferiores limitadas às questões operacionais e pouca flexibilidade para adequação às mudanças.

A estrutura divisional da empresa estudada respeita a separação geográfica e permite que cada unidade fabril seja especializada em um segmento ou tipo de produto, tais como a fábrica da Bahia, que se dedica à produção de cola, solvente, adesivos e a unidade da Paraíba que é exclusiva para fabricação de sandálias.

Cada uma dessas unidades possui responsáveis pelas áreas de tecnologia da informação, contabilidade, departamento pessoal e produção, que se reportam ou estão hierarquizadas à matriz, onde fica o corporativo abrigando o Conselho de Administração, o CEO e os diretores: industrial, financeiro e administrativo. No nível das unidades, encontram-se os gerentes gerais, gerentes (industrial), supervisores e encarregados, técnicos e o pessoal operacional.

Nesta perspectiva, observa-se que no Caso 4 a empresa estudada é organizada por produto e por divisão geográfica, em que as decisões operacionais e as responsabilidades quanto ao desempenho são delegadas ao gerente geral de cada unidade. Reforçada pela característica de diversificação dos seus produtos, a divisionalização da estrutura organizacional encontrada na empresa estudada parece diminuir a racionalidade limitada em alocar responsabilidade de sucessos e falhas referentes a um produto ou linha de negócios (BARNEY; HESTERLY, 2012), tarefas que parecem ficar a cargo do gerente geral de cada unidade.

Por outro lado, parece haver na empresa estudada perseguição de metas divisionais, como as relacionadas às perdas do processo produtivo comentadas, não necessariamente alinhadas aos objetivos/metasp corporativos, o que pode fomentar o oportunismo. O conflito entre objetivos centralizados e descentralizados pode penalizar o desempenho da empresa como um todo por causa do surgimento do problema do oportunismo (BARNEY; HESTERLY, 2012).

Apesar das decisões operacionais prevalecerem em termos divisionais, verificou-se no Caso 4 a realização de atividades operacionais no nível corporativo quando da realização de compras do polímero de EVA com fins de melhorar o poder de barganha da empresa, fazendo prevalecer tal objetivo centralizado (corporativo) em detrimento do divisional.

Os entrevistados consideram a empresa como familiar embora sua gestão esteja profissionalizada, uma vez que alguns membros da família fundadora atuam apenas no Conselho de Administração. Entretanto, percebem o poder decisório centralizado, principalmente no que se refere à contratação e demissão de pessoal administrativo, seleção de novos investimentos e decisões de precificação.

Em relação às decisões operacionais no nível da unidade e alocações orçamentárias há maior delegação de poder para os gerentes divisionais. Com essa estrutura, os entrevistados percebem pouca flexibilidade para se adaptar às mudanças de mercado, conforme explicam:

Ela não se adapta com facilidade, é por isso que a gente está pesado. Estamos agora passando por uma reestruturação, recebi a visita hoje, inesperada, do dono, chegou, e

ele comentou que a gente tem que mudar a cultura da empresa, não basta só reestruturar, tem que mudar a cultura. [...] Faz um ano e pouco que ele entregou a gestão. Ele diz: não façam o que eu fiz. O que ele fez é o que a gente está fazendo agora, tira um daqui bota ali, é gerente demais, é muito cacique para pouco índio. O básico que, normalmente, gestões fazem, não é? tirar pessoas. Eu disse: é, acho que isso não resolve não. Ele deixou no ar, não façam o que eu fiz ... (GERENTE GERAL)

Eu acho que ela responde lentamente às mudanças de mercado. Ela não se adaptou muito bem não, por exemplo, nós perdemos um grande cliente: nós fazíamos solados para a (empresa cliente), nós tínhamos um faturamento diário, nós perdemos um bom volume e não conseguimos nos reerguer até o momento. Então a fábrica, o grupo como um todo, devia encontrar outras alternativas rapidamente, ou durante mesmo a saída do outro cliente para suprir aquela lacuna e ainda não encontrou nada para suprir. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Eu acho que demora um pouco a se adaptar às mudanças de mercado. Deveria ser mais ágil. (GERENTE COMERCIAL)

Do exposto, observa-se que na estrutura organizacional da empresa estudada no Caso 4 parece predominar a estrutura mecanicista, uma vez que os papéis organizacionais são firmemente definidos por superiores que detém o conhecimento organizacional (DONALDSON, 2012). Como a empresa estuada se encontra fragmentada em unidades fabris especializadas por produto e diversificadas, a estrutura mecanicista parece incentivar a adoção das práticas relativas a custos e controle financeiro focadas nas questões internas de produção, como constatada.

Conforme os critérios definidos nesta pesquisa, a empresa estudada é considerada como de grande porte, tanto em números de empregados quanto em faturamento. Chenhall e Langfield-Smith (1998b) lembram que o tamanho está associado à disponibilidade de recursos para experimentar uma variedade de práticas de contabilidade gerencial. Assim, seguindo a literatura, o grande porte da empresa estudada pode ajudar a explicar a adoção de práticas avançadas de avaliação de desempenho, análise do ciclo de vida do produto e as análises externamente focadas, como *benchmarking* externo e análise da concorrência.

O fator contingencial tecnologia é percebido pelos entrevistados, no que se refere ao setor fabril, como tendo processos rotineiros, de alta complexidade, padronização, automatização média, alta interdependência entre equipes e alta variedade das atividades. A alta especificidade (personalização/customização) no segmento de sandálias acrescenta complexidade ao processo produtivo, que embora padronizado utiliza padrões diversificados e demandam processos manuais (como a aplicação de pedrarias) e eleva a variedade nas atividades, que por sua vez, também sofre o impacto da sazonalidade.

Todo esse contexto de tecnologia de produção repercute na clareza do desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários, que precisam ser formados de forma multifuncionais e, segundo o gerente geral "gera confusão na cabeça, gera confusão no produto, gera retrabalho e gera inspeção, gera reprovações. Então é um desafio nosso" (GERENTE GERAL).

Entretanto, o gerente geral observa que as variações são facilmente detectadas. Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle (CHENHALL, 2003). Assim a padronização dos processos e sua complexidade podem contribuir para ênfase nas práticas de contabilidade gerencial tradicionais e relacionada às questões internas de produção encontrada na empresa estudada.

Quanto aos fatores contingenciais externos, o primeiro estudado diz respeito à incerteza ambiental. Os entrevistados da empresa estudada no Caso 4 percebem um ambiente mais estável em relação às mudanças na qualidade, disponibilidade de materiais e componentes e regulamentações. No entanto, percebem maior incerteza quanto às mudanças de preços, tecnologia de produção e demanda de clientes.

Para o gerente geral, as flutuações de preço ocorrem em negociações com fornecedores em virtude da dolarização que compõe alguns dos principais insumos da empresa, enquanto que o mercado consumidor não permite flutuações de preço significativas e, resume "o nosso produto não é dolarizado, a gente não consegue vender com flutuações como a gente compra" (GERENTE GERAL).

As mudanças ocorridas nas tecnologias de produção não são raras, o que requer que a empresa estudada se mantenha atualizada quanto a estas inovações e, quando oportuno, invista periodicamente em mudanças tecnológicas. Uma das estratégias utilizadas pela empresa estudada para tanto é a participação em feiras, conforme explica o gerente geral.

A empresa é atendida no sentido que a gente participa das feiras de tecnologia para realmente mantermo-nos atualizados, mas quando vai ser feito, depende da demanda. Você hoje tem uma sandália que é feita assim, daqui a pouco chega uma sandália que não é assim, é de outro jeito, a gente tem que mudar a tecnologia da fábrica (GERENTE GERAL)

Como aspecto que causa maior incerteza no contexto da empresa estudada e segundo a percepção dos entrevistados estão as mudanças na demanda de clientes que, pela sua instabilidade decorrente da sazonalidade, é um dos gargalos no segmento de sandálias. Conforme comentado anteriormente, a dificuldade na previsão das vendas adiciona complexidade ao suprimento dos insumos necessários à produção que, embora não sofram

sazonalidade (possam ser adquiridos o ano todo), sofre interferência quando das negociações relacionadas ao volume de compra.

Nossas vendas sofrem sazonalidade. No primeiro quadrimestre são os piores meses de venda e começa a aquecer agora em julho. A empresa passa o primeiro semestre bem ruim das pernas, na verdade, tem o mês de abril que salva, mas a virada mesmo para a sustância da fábrica nós diríamos que é o segundo semestre de julho a dezembro. Esse comportamento é mais pela questão do clima, no começo do ano é um clima um pouco mais frio, historicamente é isso, não é? e as mudanças de coleções, não é? Tem a (nome da feira de modas) que é a maior grife do mercado aí no Brasil, não é? que a partir dela que as coleções começam a ocorrer, que acontece agora no mês de março. Antes dela fica como se fosse um material ainda passado e as pessoas (os lojistas) eles se preparam mais para o que vai ser apresentado nessa (nome da feira), então a sazonalidade está mais relacionada a ser produto de moda (SUPERVISOR LOGÍSTICO)

Para o seguimento de adesivos e selantes, a demanda de clientes parece ser mais previsível, uma vez que o gerente comercial afirma que “a previsibilidade é bem tranquila, principalmente quando o cliente é indústria por causa da preocupação da indústria de produtividade de máquinas [...]”. Em decorrência do histórico de pedidos, o gerente comercial considera o faturamento linear. Assim, entende-se que a incerteza ambiental percebida pelos entrevistados no Caso 4 alcança níveis intermediários.

Ambientes incertos estão associados a controles mais flexíveis, abertos, baseados em relações interpessoais e externamente focados (OTLEY, 2016; CHENHALL, 2003). Na empresa estudada, a incerteza considerada em níveis intermediários pode ajudar a justificar o uso de práticas de contabilidade gerencial externamente focadas, utilizada por ela para monitorar a concorrência. Além disso, a incerteza não trivial reforça a necessidade da adoção de medidas de desempenho relacionadas aos clientes, ausente na empresa estudada, como uma forma de melhor entender suas necessidades e assim poder atender as suas exigências, inclusive em termos de demanda.

Quanto ao nível de concorrência do ambiente no qual a empresa estudada se insere é percebido pelos entrevistados como hostil em vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços, participação de mercado e serviço ao cliente. No segmento de adesivos e selantes, sua participação de mercado alcança 60%, sendo a principal fornecedora para os setores de calçados e de móveis, 3ª para embalagens 3ª ou 4ª na construção civil, segundo o gerente comercial entrevistado.

No segmento de sandália, o gerente comercial considera a participação de mercado da empresa estudada modesta, “eu acho que é uma fatia pequena, até a capacidade produtiva da

gente é pequena”, enquanto o gerente geral lembra que “Nesse mercado de grifes e marcas, eu enquadro a empresa como a primeira no Brasil”. Assim, observa-se que apesar da intensa concorrência, a empresa estudada alcança significativa representatividade no cenário nacional.

Em relação à concorrência por preço, a percepção dos entrevistados também é de hostilidade principalmente por causa da quantidade de novos entrantes, inclusive de outros países como a China, por exemplo. Nesse ambiente de concorrência hostil, os entrevistados atribuem importância ao *mix* de produtos e aos serviços logísticos ofertados pela empresa estudada aos seus clientes, além da qualidade destes, conforme explicam.

É muito importante para a gente ter um *mix* de produtos bacana, porque às vezes um dos produtos que eu vou lançar tenho um *mix* gigante mas só falta um produto que eu não tenho. [...] quando você não tem, obrigatoriamente você obriga o seu cliente a comprar em outro fornecedor. [...] O ideal é ter um *mix* que consigo resolver a vida dele. [...] o *mix* praticamente é bem parecido senão igual aos melhores concorrentes, um tem o produto melhor, outro pior, entrega melhor, isso hoje é o principal produto nosso, ter uma entrega certinha, quando chegar lá sem amassar sem estar danificado, tudo bonitinho. (GERENTE COMERCIAL)

Hoje nós trabalhamos com as maiores transportadoras do Brasil [...] as gigantes do Brasil que atendem (nome da empresa de logística) elas fazem nossa distribuição para o Brasil. Então, a gente está com o nosso produto, nas melhores mãos para entregar ao cliente final. É um mercado muito concorrido e o cliente é muito exigente em relação a isso também e o prazo, tem um prazo específico de entrega, se não entregar no prazo, o cliente devolve. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Uma bandeira que a gente leva para todo setor de adesivo é que a qualidade do nosso produto ela é percebida pelo nosso cliente. [...] tem cliente que fala assim: olha eu não compro da (empresa estudada), mas eu não compro porque eu não posso, mas é o melhor produto, entendesse? Tem muito cliente que fala isso. No ramo moveleiro tem 12 premiações, já ouviu falar do prêmio formobili? É a marca mais lembrada, chega o entrevistador e pergunta: televisão é sansung, colchão, ortobom, a gente em 12 premiações em 11 nós fomos a marca mais lembrada, no segundo ano que fomos a vice, ficamos em 2º lugar, [...] (GERENTE COMERCIAL)

Do exposto, observa-se que a importância atribuída pelos entrevistados ao *mix* de produtos e qualidade superior dos produtos e serviços logísticos para enfrentamento da concorrência hostil, ratifica a priorização da estratégia de diferenciação adotada pela empresa estudada. Adicionalmente, com base no entendimento de que a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis, especialmente orçamentos (OTLEY, 2016), pode-se justificar o uso de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relacionadas a planejamento e orçamento pela empresa estudada.

Para o fator contingencial “poder do cliente”, pode-se considerar simetria de poder tanto no segmento de adesivos e selantes, quanto no de sandálias, apesar da empresa estudada ser uma “fábrica focada no cliente”, requerendo investimentos específicos para atender às exigências da clientela de ambos segmentos.

As principais características que ajudam a empresa estudada a mitigar o poder dos seus clientes é a base pulverizada e diversificada dos clientes de adesivo e selantes, exclusividade na fabricação de produtos patenteados, o que fomenta a dependência de alguns clientes ao seu fornecimento e, para o segmento de sandálias, uma capacidade produtiva capaz de atender a customização dos pedidos, além da formalização das negociações por meio contratual.

Por outro lado, existem dificuldades na alteração dos contratos com os clientes, e na sua substituição, seja pelo preço do produto ofertado (mais caro) ou pela limitação do próprio mercado consumidor, além de alto poder de barganha dos clientes em relação a preço e prazos. Assim, não se pode considerar o poder do cliente em nível trivial, observando-se um nível maior do que aquele notado com os fornecedores. Portanto, entende-se um nível médio do poder de clientes nos segmentos de adesivos e selantes e de sandálias.

Nesta perspectiva, o maior poder do cliente pode ajudar a explicar a ênfase observada na empresa estudada em relação à avaliação de desempenho por meio de práticas de contabilidade gerencial avançadas e as externamente focadas, conforme constatado.

Por fim, tem-se o fator contingencial “poder do fornecedor”. Conforme discutido para o polímero de EVA, observou-se assimetria de poder que favorece o fornecedor, porém mitigada pela empresa estudada por meio da centralização das compras desse insumo no nível corporativo, uma vez que estão presentes duas condições previstas por Porter (2004), que elevam o poder dos compradores: a representatividade significativa dos produtos comprados (49% do total das matérias primas) e o fato de se tratar de produto padronizado.

As repostas dos entrevistados permitem entender a existência de dominação do mercado fornecedor do polímero de EVA por uma grande empresa, juntamente com dificuldades de alterações nos termos contratuais que estão em execução e escassez de alternativas para substituí-lo. Há, ainda, que se ressaltar o longo relacionamento com este fornecedor, datado do início de funcionamento da empresa estudada.

Para o fornecimento da estamperia, observa-se interdependência entre a empresa estudada e o fornecedor, conforme discutido, sugerindo haver simetria de poder nessas negociações, lastreadas por meio de contrato formal e maior possibilidade de alterações contratuais quando necessárias.

Por um lado, a empresa estudada depende do fornecedor de estamperia que desenvolveu em virtude de especificidades técnicas e de localização que reduzem o leque de opções para 4-5 fornecedores atuais. Por outro aspecto, o fornecedor também incorre em investimentos específicos para essa transação e, por isso, deseja manter o relacionamento tanto quanto a

empresa estudada. Fora desse leque restrito de fornecedores de estamperia haveria dificuldades de substituição, o que justifica o longo relacionamento observado que data de 7 anos.

Nesta perspectiva, a busca de estratégias para obter simetria de poder com os fornecedores de polímero de EVA e de estamperia pode ajudar a justificar a ênfase nas questões internas de produção e a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais de custos e controle financeiro, como as relacionadas ao controle de estoque, por exemplo. Adicionalmente, a não percepção do poder do fornecedor em nível baixo também pode justificar a não adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, como o *open book accounting*.

Do exposto, entende-se que os fatores contingenciais estratégia (diferenciação) estrutura organizacional divisional, grande porte, tecnologia, incerteza ambiental percebida, concorrência hostil, poder dos clientes em níveis medianos e assimetria de poder com os principais fornecedores ajudam a explicar a predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, a ênfase nas medidas não financeiras e daquelas externamente focadas e adoção de práticas orçamentárias tradicionais.

4.2.5 Caso 5

O primeiro fator contingencial interno examinado se refere à estratégia adotada pela empresa representante do Caso 5, identificada com base com na tipologia de Porter (1980) e na percepção dos entrevistados, em que predomina a estratégia de diferenciação. Essa diferenciação está presente na fabricação de um produto com qualidade superior, conforme explicam os entrevistados.

Sem dúvidas nenhuma, nossa estratégia é a diferenciação (qualidade). Hoje a carteira da gente está dividida. Os clientes da gente são divididos em 40 e 60%. 40% são os clientes que notam essa qualidade, 60% é o cliente formiguinha. Como eu tenho um custo muito mais baixo do que o mercado, eu consigo ter folga para eu ganhar esse preço aí, porque eu tenho custo um pouco mais baixo, mas predomina a estratégia de diferenciação. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

O foco dela (cimenteira estudada) é a qualidade, a diferenciação do nosso produto é a qualidade. Porque hoje no mercado tem produtos mais baratos do que o nosso, mas a qualidade não é boa, então a gente foca na qualidade. Eu acho que o nosso foco maior é a qualidade, então eu acho que vai ser uns 80% das vendas, nosso foco em qualidade e a nossa marca muito forte, (nome da marca), então assim, a gente foca muito na qualidade do nosso produto. [...] A gente tem um cimento que leva pouco tempo de secagem, não lembro agora se é o CP2 ou o CP3, então ele (cimento) é diferente no mercado. Ele seca, acho que em 1 hora após aplicação, em 1 hora ele está apto a se utilizar, é o meu produto que tem essa qualidade diferenciada no mercado. Mas aí tem o cimento comum. Esse é um produto trabalhado diferenciado, até na questão de preço também. Para uma obra, eles (clientes) preferem esse cimento porque é muito mais rápido de terminar um prédio e entregar ao morador. Esse cimento,

especificamente, quem mais compra são empresas grandes que querem está fazendo algum prédio, alguma coisa desse tipo. (COMPRADOR)

A concordância dos entrevistados sobre a prioridade estratégica da cimenteira estudada ser a diferenciação não impede sua atenção ao atendimento de segmentos de mercado percebido como mal servido pelos concorrentes, isto é, estratégia de foco, conforme recorda o comprador entrevistado:

A gente teve uma melhora agora de vendas porque a gente pegou justamente um mercado que estava desprovido, que foi pegar a transação da cimenteira aqui do lado, que é a (nome da cimenteira) e aí ela deixou de atender uma determinada carteira e a gente foi lá e ficou com ela. Hoje, a gente fidelizou esses clientes, isso aumentou acho em quase 20% no segmento. (COMPRADOR)

O surgimento dessa nova demanda a qual se reporta o comprador entrevistado pode ter ocorrido em virtude de punição imputada à empresa concorrente citada e outras pela formação de cartel. Em 2014, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE confirmou a condenação de seis empresas do setor de cimento (Votorantim Cimentos S. A., Holcim do Brasil S. A., InterCement, Cimpor Cimentos do Brasil Ltda., Itabira Agro Industrial S. A e Companhia de Cimento Itambé), estipulando uma multa de R\$ 3,1 bilhões pela formação de cartel, em que combinavam preços, dividiam o mercado e clientes e criavam medidas para impedir a entrada de novos concorrentes no mercado de cimento (MEDEIROS; LEVY, 2015).

Nesta perspectiva, observa-se que a condenação por formação de cartel dessas empresas ratifica o entendimento de que a indústria brasileira de cimento tem características oligopolistas e competem regionalmente, daí a possibilidade da cimenteira estudada atender a demanda deixada pelo concorrente vizinho. Além disto, exemplifica que o posicionamento estratégico não deve ser classificado de forma muito simplista (OTLEY, 2016), como no caso de identificar apenas um dos tipos.

Assim, técnicas e práticas específicas tendem a ser mais importantes, dependendo do grau em que estratégias particulares são enfatizadas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b). Apesar de enfatizar estratégias particulares, como no caso de atendimento da demanda deixada pelo concorrente vizinho e conforme percebido pelos entrevistados, a prioridade estratégica da cimenteira estudada é a diferenciação, o que pode justificar a adoção por ela das práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho financeiras e não financeiras, com foco interno e externo.

Esse tipo estratégico também está associado ao controle orçamentário menos rígido e avaliação orientada para resultados (CHENHALL, 2003). Entretanto, a cimenteira estudada

apresenta adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos tanto tradicionais quanto avançadas, com um processo orçamentário aparentemente formalizado, contrariando o colocado por Chenhall (2003) no que diz respeito ao controle orçamentário menos rígido.

O segundo fator contingencial interno estudado, a estrutura organizacional é caracterizada pelos entrevistados como divisional, com seis níveis hierárquicos definidos (operadores, líderes, supervisores de campo, coordenadores, gerentes e diretores), descrições formais de trabalho, regras e regulamentos, delegação de autoridade no nível de planta e centralização de decisões estratégicas, relacionamento de proximidade entre gestores e funcionários e flexibilidade e adaptabilidade às mudanças de mercado. Para os entrevistados, a cimenteira estudada possui estrutura organizacional divisional porque:

Cada fábrica funciona independente, são independentes, cada fábrica tem os seus gestores diretos, então não tem nada compartilhado em relação a isso, nós temos um corpo de diretores, este sim é compartilhado para as duas fábricas, então nós temos o corporativo que faz toda a parte de processamento de dados, pagamentos, contas a receber e controladoria, são corporativos (inclusive para o de Minas Gerais). Tenho o escritório corporativo e nele engloba os diretores, mas as fábricas têm gestões completamente distintas (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Hoje a gente tem o financeiro, suprimentos, administrativo, recursos humanos, mecânica, elétrica, são todos por departamentos. Essa mesma estrutura se repete na unidade de Minas Gerais. Tem centralização do escritório, que digamos assim, são os departamentos macros e tem as subdivisões, que lá tem o RH central, mas em cada unidade tem um apoio. Então assim, eu tenho uma parte de comercial no escritório, que é o macro, e tenho aqui interno, da mesma forma se repete na unidade de Minas. As grandes decisões são no escritório, mas aqui a gente tem para dá apoio ao funcionário. (COMPRADOR)

Observa-se que a cimenteira estudada está organizada por divisões geográficas sem diversificação de produtos, cujas decisões operacionais e as responsabilidades pelo desempenho são atribuídas ao gerente de divisão, separadas das decisões estratégicas que ficam delegadas aos gestores localizados na matriz (BARNEY; HESTERLY, 2012).

Assim, a delegação de autoridade aos líderes e gestores das plantas se refere às decisões operacionais, contratação e demissão de pessoal administrativo e alocações orçamentárias (desde que não altere o resultado orçamentário final daquilo que foi aprovado), enquanto que há centralização nas decisões estratégicas que envolvem desenvolvimento de novos produtos e serviços, seleção de novos investimentos e precificação de novos produtos e mudanças significativas nos preços de produtos e serviços existentes.

Além disto, na estrutura organizacional da cimenteira estudada está presente ênfase na formação profissional e especializações profissionais, uma vez que as plantas estão em locais

ermos, demandando a contratação de mão-de-obra do entorno que ela capacitou, quando do estágio de implantação das fábricas, conforme relatam os entrevistados.

Há sim ênfase na formação profissional dos funcionários. Quando fizemos essa fábrica aqui, tem um curso de capacitação, especialização em cada área, então a empresa bancou inclusive esses cursos. Lógico que hoje a gente já está uma operação mais madura, então não é necessária a gente ter um investimento tão grande nisso, mas na implantação da fábrica e por ser num lugar muito ermo é necessária essa capacitação, essa especialização, principalmente para as pessoas da região. O nível operacional que temos é o pessoal da região (Caaporã). Fábrica de cimentos ainda não consegue ser 100% automatizado, por exemplo, o processo de expedição da gente usamos empilhadeiras. Você faz uma capacitação de operacionalização de empilhadeira que é suficiente, mas você tem uma parte de limpeza muito forte, nós trabalhamos numa fábrica de cimento, numa fábrica que apesar de ser uma das fábricas mais limpas da América Latina, tem filtros de manga em todas as operações, é uma fábrica que fabrica pó. Toda essa parte de limpeza, de manutenção, como eu te falei, o custo de manutenção da gente é muito alto. Manutenção que é feita pelo pessoal da região (GERENTE ADMINISTRATIVO).

Sim, a empresa investe em treinamento. A gente tem, inclusive a Unipe hoje é associada da gente, fornece para o funcionário bolsa de estudos para cursos da sua área, eu não posso trabalhar no administrativo e fazer um curso de enfermagem, então aí foge um pouco do propósito. Mas tem sim (COMPRADOR).

Aliado a essa capacitação, o relacionamento próximo entre gestores e funcionários e a oferta de benefícios salariais atrativos contribuem para níveis altos de satisfação no trabalho e baixo *turnover* de funcionários, conforme se depreende do discurso dos entrevistados.

[...] realmente é como o pessoal diz, quem trabalha aqui, normalmente não quer sair daqui. Isso já vem da família, é uma empresa muito séria, é uma empresa que não deixa faltar nada para os funcionários, tem um pool de benefícios muito atraente em relação ao mercado, então a gente tem pouquíssima queixa. O número de turnover da gente é muito baixo (GERENTE ADMINISTRATIVO).

Sim, existe simpatia e proximidade, porque praticamente começou todo mundo junto, na época de obras, a gente estava aqui na lama, entendeu? Então tem um clima bem tranquilo. [...] Não tem muita rotatividade de funcionários não. Só eu estou aqui faz 5 anos (risos) (COMPRADOR)

Também é percebido pelos entrevistados uma estrutura organizacional flexível e adaptável às mudanças de mercado, embora sofra as incertezas inerentes ao ramo de construção civil do qual faz parte, conforme explica o comprador entrevistado: “a gente é o último a cair no processo e o último a se levantar. Somos do setor da construção civil, enquanto a construção civil não levantar, a gente está aqui estagnado”. Adicionalmente, tem-se o fato da burocracia inerente à formação societária de capital fechado, supervisionada por um Conselho de Administração que limita a agilidade nessa adaptação de mercado, como pondera o gerente administrativo:

Sem dúvida nenhuma a empresa consegue se adaptar as mudanças, [...]. Em relação à burocracia, você tem algumas coisas, tem um conselho de administração formado pela família e nós temos dois acionistas que não são da família, tem dois fundos de investidores no negócio. Então isso requer um rito para você aprovar determinadas coisas que respeite o acordo de acionistas. Então, quando você fez a pergunta anterior (delegação de autoridade) algumas coisas por contrato eu não posso fazer, por exemplo, eu não posso alterar marca, eu não posso fazer novos investimentos sem que esteja aprovado pelo conselho de administração (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Com base nas percepções dos entrevistados sobre a estrutura organizacional da cimenteira estudada, entende-se que predomina o tipo mecanicista, na qual os papéis organizacionais são definidos por superiores que detém o monopólio do conhecimento organizacional (DONALDSON, 2012). Como as plantas fabris são geridas localmente e independentes entre si, a estrutura mecanicista pode contribuir para a ênfase em questões internas e de produção, requerendo predominantemente informações derivadas das práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, conforme detectadas, que por sua vez, são dependentes de controles contábeis.

Controles mecanicistas dependem de regras formais, procedimentos operacionais padronizados e rotinas (CHENHALL, 2003). Dependência de controles contábeis e alto uso de orçamentos, conforme encontrado na cimenteira estudada, são exemplos de práticas de contabilidade gerencial citados por Chenhall (2003) associadas à estrutura mecanicista que são comumente encontrados nas pesquisas.

Em relação ao fator contingencial tamanho, tem-se que a cimenteira estudada é considerada empresa de grande porte pelos critérios utilizados na presente pesquisa, uma vez que as duas unidades fabris somam um bilhão de reais em faturamento anual e um contingente funcional entre 560 a 600 colaboradores, sendo a unidade paraibana empregadora de 259 funcionários, atualmente.

Cabe ressaltar que, em termos de faturamento, a empresa estudada excede muito o limite mínimo estabelecido pelo BNDS de trezentos milhões para definição de grande porte, enquanto que se aproxima do limite mínimo em relação ao critério do número de funcionários que é de 500, estabelecido pelo SEBRAE para a grande empresa.

Tal observação encontra apoio na peculiaridade do setor cimenteiro, uma vez que “se trata de uma indústria capital intensiva, responsável pela geração de poucos empregos em relação aos montantes totais envolvidos na implantação das plantas fabris” (VIANA, 2014).

Além disto, seu custo de manutenção é alto, inclusive em decorrência dos avanços tecnológicos incorporados ao processo produtivo, demandando níveis elevados de recursos para tanto. Esse entendimento é ratificado pelo gerente administrativo quando afirma: “dizem que

uma fábrica de cimento gasta ao ano, um número médio, 5% do valor do investimento ao ano. Se uma fábrica custou 1 bilhão, 5% dela você tem que gastar para manutenção dela todo ano”.

Apesar disso, o grande porte da cimenteira estudada, principalmente relacionado ao seu faturamento, gera a expectativa de um sistema de controle gerencial formal e estruturado, com adoção de práticas de contabilidade gerencial mais avançadas, uma vez que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados (CHENHALL, 2003).

Assim, a adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas relacionadas à avaliação de desempenho e ao planejamento e orçamentos, como encontrado, estar alinhada com esta expectativa, ratificando a literatura para o fator tamanho.

Quanto ao fator tecnologia, os entrevistados percebem os processos da cimenteira estudada como rotineiros, baixa complexidade, alta padronização, nível elevado de automatização (embora possua procedimentos manuais como o carregamento por meio de empilhadeiras) e alta interdependência entre equipes, sendo percebida variedade de atividades em decorrência de “buscar oportunidades, otimizando o processo, procedimentos e custos” (GERENTE ADMINISTRATIVO), justificando modificações frequentes nas rotinas e procedimentos.

Os entrevistados percebem clareza no desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários, em que o gerente geral afirma “os funcionários sabem claramente o que lhe competem fazer e havendo variações identificamos facilmente”. Em concordância, o comprador entrevistado se reporta à manualização dessas atividades no seu setor e explica:

Os funcionários sabem claramente o que devem fazer, a gente tem manual de padronização das atividades, se chegar um novato hoje no setor de compras, a gente tem um manual de procedimentos do setor. Tem os procedimentos da empresa, tem o do departamento e tem o da atividade, então eu tenho 3 procedimentos para eles fazerem. Se fugirem ao padrão, conseguimos detectar facilmente. (COMPRADOR)

Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle (CHENHALL, 2003). Assim, a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, observadas na cimenteira estudada, são aquelas que direcionam o foco gerencial às questões internas e de controle financeiro dos processos produtivos, bem como à geração de informações para fins de planejamento e controle, mostrando-se alinhado ao prescrito pela literatura quanto ao fator tecnologia.

Quanto aos fatores contingenciais externos, o primeiro deles observa a percepção dos entrevistados sobre a incerteza ambiental, com base na qual é delineado um cenário de maior incerteza quanto à previsibilidade nas mudanças de: preço (embora exista uma tendência), qualidade, demanda de clientes e inserção de novos produtos por fornecedores e concorrentes. Para o comprador entrevistado, a demanda de clientes varia muito, o setor sofre sazonalidade nas vendas, tendo menores picos em meses chuvosos e maiores em épocas de aquecimento da economia com aumento da renda familiar, conforme explica.

Aí é imprevisível, porque pode variar muito (demanda dos clientes). A gente tem uma central de atendimento ao cliente que a gente fica ligando para saber porque não está comprando, a gente percebe pela compra dele mensal, pelo volume e aí no mês seguinte ele deu uma diminuída, a gente liga para saber o que foi que houve, se é qualidade do produto, se é preço, porque dependendo do volume que ele compra conosco, a gente pode rever o preço para ele, entendeu? Vendemos para construtoras e grandes distribuidores (atacadões). Acima de 40 sacos a gente vai ativar o cadastro dele, solicitar a documentação necessária para a gente estudar ele, mas tem que ser um volume considerável. [...] Tem a questão do inverno, não é? Como aqui no Nordeste não tem inverno, não é? (risos) quando começa a chover atrapalha um pouquinho, mas não é intenso, não atrapalha tanto, mas não impacta muito não. O nosso inverno no Nordeste é quase nada, não é? tipo agora, deu uma chuvinha agora, mas não impacta. Tem um aumento de outubro a dezembro porque tem o 13º salário, tem PPR⁵ que recebe, tem um aumento na renda familiar, não é? realmente janeiro o foco é colégio, IPTU, IPVA, carnaval (risos) ninguém está preocupado com reforma de casa não (COMPRADOR)

A incerteza na inserção de novos produtos por fornecedores e concorrentes é percebida pelo gerente administrativo, apesar de reconhecer que não há frequentes inovações quanto ao produto e insumos, conforme observa.

Eu não sei quando alguém vai lançar um cimento novo. Apesar de que cimento não é algo que você lance produto novo. O que você pode fazer é um tipo de cimento ou um tipo de mistura, mas não é algo que impacte. Impacta muito mais ... cimento não é algo que você lance produto novo. Recentemente lançamos um saco de 25 kg, um saco de cimento normalmente são 50-40 kg, a gente lançou um saco de 25 kg mas não é um produto novo, apenas uma embalagem menor (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Os entrevistados percebem menor incerteza quanto à disponibilidade de materiais e componentes, tecnologias de produção e regulamentações. Especificamente quanto às tecnologias de produção, a percepção de baixa incerteza não significa pouco desenvolvimento tecnológico neste setor, uma vez que o caráter de capital intensivo da indústria cimenteira fomenta o desenvolvimento tecnológico das suas plantas fabris, motivado pela busca na redução de custos, em maior eficiência energética e baixa emissão de carbono.

⁵ Programa de Participação de Resultados

O bom posicionamento em termos de baixa emissão de carbono e alta eficiência energética da indústria cimenteira brasileira, colocam-na em posição de destaque no cenário internacional da atualidade (VIANA, 2014), o que sinaliza o uso de tecnologias de produção modernas e eficientes.

No entanto, a baixa incerteza percebida quanto às tecnologias de produção é justificada pelo gerente administrativo por meio da existência de cimenteiras com equipamentos antigos em plena operação e a preferência de alguns gestores na opção pela manutenção de etapas do processo produtivo manuais (não automatizadas) como no caso do carregamento dos caminhões feito com o auxílio das empilhadeiras, conforme explica.

Sempre tem mudanças (nas tecnologias de produção), mas não tão impactantes, a gente tem fábricas no Brasil que rodam a 30 anos com a mesma tecnologia. Basicamente muda o custo e como as pessoas gostam de operar. Então você vai encontrar gestores de fábricas que gostam de operar determinados tipos de modelos e outros que gostam de trabalhar com outros, por exemplo, na expedição, que é onde a gente embala os sacos, tem gestores que gostam de tudo automatizado, você tem um ganho de limpeza, você tem um ganho de automatização, mas você tem um problema muito grande, por ser um produto muito sensível numa área muito crítica. Então tem gestores que preferem trabalhar com as empilhadeiras, quando você tem mais jogo de cintura, em que praticamente não para de expedir cimento e tem outros que preferem a automatização e fica no risco da máquina ali. A gente prefere ser mais manual, mais tradicional. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Nesta perspectiva, entende-se que a incerteza ambiental percebida pelos entrevistados alcança níveis medianos, sendo as mudanças menos previsíveis aquelas decorrentes da demanda de clientes e da inserção de novos produtos, seja por alterações na qualidade ou no comportamento do concorrente. Ambientes incertos estão associados a controles mais flexíveis, abertos em relações interpessoais e externamente focados (OTLEY, 2016; CHENHALL, 2003).

Na cimenteira estudada, os controles externamente focados se relacionam com as práticas de avaliação de desempenho adotadas, porém, a ênfase no controle contábil, mais formal, portanto menos flexíveis observado nas práticas de custos e controle financeiro tradicionais, sugere alinhamento com a literatura em virtude da incerteza percebida em níveis médios.

Quanto à concorrência, os entrevistados percebem que a cimenteira estudada enfrenta um ambiente de concorrência hostil quanto às vendas e distribuição, aos preços, à participação de mercado e ao serviço ao cliente, sendo menos intensa na qualidade e variedade do produto, pela condição de menor frequência de mudanças desses aspectos. Essa concorrência sofre influência, dentre outros, das condições econômicas do país e em decorrência das condições de

competição oligopolista presentes na indústria cimenteira brasileira, conforme explica os entrevistados.

Hoje o mercado de cimento é concorrido pela alta oferta de produtos e a baixa demanda. Mas mesmo numa situação de aquecimento econômico, por exemplo, mês passado a gente fez 5% a 10% do que a gente tinha imaginado em relação ao volume, porque é como te falei, cimento é algo que se algum fornecedor, algum cliente que com essa crise feche as portas, a gente aqui é obrigado a suprir essa carência, porque ele não consegue comprar de outra pessoa. Então a gente teve um grupo que recentemente andou fechando as portas, que foi o Grupo A (nome fictício), então toda demanda dele, as fábricas da região receberam essa demanda porque o mercado não tem de onde comprar. [...] Hoje você tem um *player* que detém quase 50% do mercado nacional. Está presente aqui na Paraíba, aqui no Nordeste é a única região do Brasil em que ela não detém maioria, ela briga ali com o Grupo A (nome fictício), brigava com o Grupo A (nome fictício), agora após a dissolução eles ainda continuam fornecendo, mas perdeu um pouco a capacidade de distribuição, então esse número deve mudar um pouco. Aqui no Nordeste nós temos *players* que não existem no Sudeste. Então aqui é um pouco pulverizado, mas apesar de que, no Brasil, você deve ter 12 a 13 produtores de cimento no Brasil todo. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Em oposição ao efeito nos sistemas de controle gerencial provocado pela incerteza ambiental, a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis e orçamentários (OTLEY, 2016). Assim, a ênfase no controle contábil proveniente da adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro e o uso de práticas orçamentárias tradicionais e formalizadas, na cimenteira estudada, não explicada pela incerteza ambiental, encontra apoio no entendimento posto por Otley (2016) para enfrentamento da concorrência hostil.

No que se refere ao fator contingencial “poder dos clientes”, conforme discutido anteriormente, considera-se: poder limitado da cimenteira estudada para alterações contratuais; retração do mercado consumidor, implicando em capacidade produtiva ociosa; influência exercida pelo cliente do principal segmento (revendedores) na determinação do ritmo de produção e de vendas; produto de baixo valor agregado e baixa especificidade; duração do relacionamento relativamente recente (2-3 anos) remontando a época da instalação da planta. Entende-se que somadas, estas características conferem elevado poder de barganha dos clientes.

Por outro lado, a qualidade superior do produto ofertado pela empresa (apesar de se tratar de produto homogêneo), menores dificuldades na substituição de clientes por causa da pulverização da sua carteira, insubstituibilidade do cimento e a competição regional, conforme comentado, ajudam a reduzir a assimetria do poder do cliente.

Dentre as condições previstas por Porter (2004), que elevam o poder destes revendedores, percebe-se estar presente no Caso 5, o fato dos produtos negociados serem padronizados ou não diferenciados e as aquisições se darem em grande volume (segmento

chega a representar 30% das vendas). Todavia, entende-se elevado o poder do cliente na cimenteira estudada.

Nesta perspectiva, a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas como medidas não financeiras relativas aos clientes, análise da concorrência e *benchmarking*, conforme encontrado na cimenteira estudada, corrobora o entendimento de Abdel-Kader e Luther (2008) sobre a necessidade de empresas nessa condição melhorarem seu controle e processo de tomada de decisão para ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos.

Por fim, delinea-se o entendimento de alto poder do fornecedor, especificamente daquele que fornece o principal insumo (coque) para cimenteira estudada, por meio dos aspectos já comentados e que se referem aos seguintes: os acordos contratuais com o fornecedor nacional oferecem pouca ou nenhuma margem para alterações durante sua vigência por parte da empresa estudada, porém apresenta lacunas que viabilizam estratégias alternativas para aquisição do insumo que, geralmente se dá por meio da importação; dificuldades na substituição do fornecedor nacional, principalmente em relação aos prazos elevados na importação; e sujeição às flutuações no preço do insumo, de acordo com a política de preço do fornecedor nacional e variações cambiais.

Nesta perspectiva, observa-se que dentre as condições previstas por Porter (2004), que elevam o poder dos compradores (cimentoira estudada), percebe-se está presente no Caso 5: a representatividade significativa dos produtos comprados (15% das compras mensais, insubstituibilidade do insumo e a dependência dele para o processo produtivo que deve ocorrer sem interrupções); o fato de se tratar de produto padronizado; e a ocorrência de grande volume adquirido destinado às duas plantas fabris do grupo. Tais fatores podem colaborar para elevar o poder de barganha da cimenteira estudada e, conseqüentemente, reduzir a assimetria de poder do fornecedor nacional.

Nessas circunstâncias, o uso das práticas de contabilidade gerencial tradicionais, relativas a custos e controle financeiro, que enfatizam questões internas e de produção, tais como modelos de controle de estoque voltados ao adequado ressuprimento dos insumos (especialmente o coque) e atendimento às demandas de produção, conforme observado no Caso 5, sugere revelar a preocupação da empresa estudada em se munir de informações para subsidiar seu processo decisório a fim de obter melhores condições de negociação com seus fornecedores.

Do exposto, entende-se que os fatores contingenciais estratégia de diferenciação, estrutura organizacional divisional e mecanicista, grande porte, tecnologia de produção com processos rotineiros, padronizados, automatizados e de baixa complexidade, incerteza

ambiental percebida em níveis não desprezíveis, concorrência hostil, alto poder dos clientes e dos fornecedores, em conjunto, ajudam a explicar a predominância das práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, a ênfase naquelas relativas à avaliação de desempenho avançadas, sejam financeiras e não financeiras, com foco interno e externo, além do predomínio de práticas orçamentárias tradicionais e formalizadas.

4.2.6 Caso 6

O primeiro fator contingencial interno examinado se refere à estratégia adotada pela empresa representante do Caso 6, identificada com base na tipologia de Porter (1980) e na percepção dos entrevistados, em que predomina a estratégia de liderança em custos. Para atender ao segmento de grandes redes de varejo, a liderança em custos é priorizada, principalmente em relação ao produto principal da empresa estudada, a água sanitária, que é de baixo valor agregado e representa 35% do seu faturamento, conforme explicam os entrevistados.

Veja, o termo primeiro que você usou aí, liderança em custos, é exatamente o que está dentro do planejamento estratégico da gente. Esse é o termo que a gente está utilizando lá. Porque a gente está tendo um foco grande nisso? Porque a gente tem uma boa parte do faturamento da gente com a água sanitária, como eu te falei, que é quase 40% do faturamento, que é um produto de baixo valor agregado, e que o custo ele é essencial para a gente. Então assim, ou a gente vai buscar políticas de liderar esse produto em custos ou a gente vai ser engolido pela concorrência. E a gente tem uma prática de não entrar em briga de preço. Então, assim, como é um produto muito sensível, esse termo aí, por exemplo, eu poderia dizer que 35% do faturamento, que é a água sanitária, está focado na liderança de custo [...] (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Na realidade, como nossos clientes se encontram pulverizados, não é? existe clientes de maior porte que realmente, devido ao grande volume que eles compram, existe uma agressividade maior na negociação, e na atuação da concorrência também e aí isso se volta um pouco mais para essa questão do custo. Ter realmente um preço competitivo é um ponto que é fundamental na negociação para poder a gente conseguir entrar nesse segmento, digamos assim, nesse segmento de grande porte. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

A vantagem competitiva dos líderes de custos é focada nas economias de escala, na operação de compras eficientes e na tecnologia de produção eficiente (OTLEY, 2016). Graças à priorização da estratégia de liderança em custos, a empresa estudada se volta à redução dos seus custos, incluindo o de matéria prima, motivo pelo qual o gerente de controladoria justifica a celebração do contrato do hipoclorito, conforme declara.

[...] para isso (liderança em custos), a gente está desenvolvendo alguns projetos internamente: redução do custo do produto, mudanças na matriz de matéria prima das garrafas, o contrato do hipoclorito, teve uma redução considerável no custo da matéria prima, já pensando nisso. Isso daí é um foco grande que a gente está. E a gente está transformando isso também para os demais produtos. O que a gente pode fazer para reduzir custos? Com certeza, ela (liderança em custos) é essencial para a gente. (GERENTE DE CONTROLADORIA).

As características de inclusividade de questões, especificidade de cláusulas e adaptabilidade de contingência percebidas no contrato vigente com o fornecedor do hipoclorito, conforme discutido, incluindo sua influência na adoção da prática avançada de contabilidade gerencial relacionada ao *open book accounting*, pode ser entendida como decorrência da prioridade estratégica de liderança em custos eleita pela empresa estudada. Chenhall e Langfield-Smith (1998b), apoiados na literatura que citam, entendem que as parcerias com fornecedores podem ser desenvolvidas nas empresas que enfatizam liderança em custos para garantir suprimento de alta qualidade e baixo custo.

Técnicas e práticas específicas tendem a ser mais importantes, dependendo do grau em que estratégias particulares são enfatizadas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b). Além do *open book accounting*, a análise da cadeia de valor declarada adotada pelo gerente de controladoria, quando da elaboração do orçamento, também pode decorrer da priorização estratégica de liderança em custos, uma vez que ao adotá-la, a empresa estudada se concentra em melhorar os processos existentes para obter eficiências de custos, ao se preocupar em identificar atividades/funções sem valor agregado.

A adoção dessas duas técnicas em particular exemplificam o raciocínio colocado por Chenhall e Langfield-Smith (1998b), apoiados na literatura que citam, no qual argumentam que as empresas de alto desempenho que enfatizam as estratégias de baixo preço se concentrarão principalmente em garantir que os processos de produção sejam altamente eficientes em termos de custo, implicando em operações de enxugamento, reorganização dos processos produtivos e reduções nas atividades sem valor agregado.

A prioridade estratégica de liderança em custos está mais associada aos sistemas de controle gerencial formal e tradicional, focado no controle de custos, objetivos operacionais e específicos, sistemas formais de avaliação de desempenho e rígidos controles orçamentários do que outros tipos estratégicos, como a diferenciação, por exemplo. (CHENHALL, 2003).

Sistemas de integração, *benchmarking* e técnicas de planejamento estratégico também foram associados com a melhoria do desempenho organizacional nas estratégias de baixo custo (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b). Assim, a adoção de práticas de contabilidade

gerencial diversificadas e em evolução encontradas na empresa estudada corrobora com as associações da literatura para a liderança em custos.

No entanto, a empresa estudada parece não ter despertado para o potencial contributivo das práticas de contabilidade gerencial baseadas em atividades para implantação de estratégias efetivas de liderança em custos, haja vista a sua não adoção do custeio e orçamentação baseados em atividades. As técnicas baseadas em atividades são benéficas para melhorar o desempenho organizacional em estratégias de baixo custo, inclusive por facilitar a avaliação dos custos e benefícios associados ao desenvolvimento de relações comerciais próximas com fornecedores, dentre outros (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b).

Apesar disto, o Caso 6 ratifica a literatura no que se refere à estrutura organizacional decorrer da estratégia (CHANDLER, 1962 *apud* DONALDSON, 2012), o que inclui o entendimento de que seu controle gerencial e, consequentemente, suas práticas de contabilidade gerencial também sofrerem a influência da estratégia adotada pela empresa.

Adicionalmente, a empresa estudada no Caso 6, quando se direciona aos outros segmentos de clientes, além das grandes redes varejistas, parece também priorizar a estratégia de diferenciação principalmente relacionada à qualidade, variedade e a marca dos seus produtos, conforme explica o gerente administrativo de vendas.

Quanto ao segmento de varejo de pequeno porte, e esse é a maior gama de clientes nosso, realmente o de pequeno porte, a gente consegue de fato ter uma política de nossos produtos, qualidade e a marca de nosso produto ser o diferencial, não é? então assim, eu diria que 80% da nossa produção é em função disso, pela força da marca, a força do *mix*, pela quantidade de produtos que nós temos, pela capilaridade que nós temos dos nossos clientes. Nós temos uma clientela muito grande de varejo de pequeno, médio e grande varejos que é o nosso principal foco de atuação. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

Assim, observa-se que a priorização da liderança em custos assumida pela empresa estudada não elimina as ações direcionadas à implementação também da estratégia de diferenciação, ratificando a literatura, quando prever que as empresas podem se concentrar em uma variedade de combinações de diferenciação de produto e estratégias de liderança em custos (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998b) e corroborando com a crítica colocada por Otley (2016), segundo a qual as classificações arbitrárias de estratégia, podem classificar aquelas encontradas na realidade de uma forma muito simplista.

O segundo fator contingencial interno estudado diz respeito à estrutura organizacional, cuja percepção dos entrevistados revela uma estrutura funcional, com seis níveis hierárquicos definidos (presidência, diretorias, gerentes, supervisores, encarregados e operadores),

descrições formais de trabalho, regras e regulamentos, escritos principalmente no manual da organização e na cartilha de ética, ênfase na formação e qualificação da mão-de-obra por meio de treinamentos internos e apoio financeiro a capacitações externas, limitações para delegação de autoridade com propensão a maior descentralização de decisões, relacionamento de proximidade entre gestores e funcionários e uma certa flexibilidade e adaptabilidade às mudanças de mercado.

A estrutura funcional é revelada pelos entrevistados quando explicam a centralização das atividades corporativas na matriz, sugerindo pouca autonomia para as filiais, que se encontram em localizações geográficas distintas e comportam apenas estruturas de apoio para as atividades administrativas corporativas, conforme explicam os entrevistados.

A maior parte dos serviços administrativos são corporativos, o que eu tenho nas unidades é uma pessoa, um encarregado administrativo e tem uma pessoa que faz o contas a pagar, dá entrada em nota fiscal, tem uma pessoa de DP (departamento pessoal) que faz o controle mais interno lá (filiais), mas não replica, por exemplo, eu não tenho área fiscal lá (filiais), eu não tenho área contábil lá (filiais), eu não tenho a área contas a pagar, eu tenho uma pessoa do contas a pagar, eu não tenho contas a pagar lá (filiais), eu não tenho contas a receber nas filiais, eu não tenho administrativo de vendas, não, administrativo de vendas até tem nas filiais, mas eu não tenho TI numa filial, eu não tenho marketing na filial, não tenho suprimento na filial, então, assim, eu poderia dizer que 90% das atividades corporativas acontecem aqui (matriz). (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Compras, por exemplo, é centralizada aqui (matriz). Eu tenho outras unidades, tenho compradores lá, eu tenho uma pessoa que é administrativa que parte da compra ao material de expediente, mas o resto é centralizada aqui. Então eu tenho uns compradores aqui que fazem lá. Especificamente na minha área é assim. [...] As filiais têm gerentes da unidade, mas os diretores são todos aqui. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Nas filiais, nós temos estrutura de suporte, tem funcionários também de administrativo de vendas em todas as filiais, exceto no Ceará. Temos no Ceará um CD (centro de distribuição), a parte logística é mais necessária lá. Então, nós conseguimos atender a filial Ceará daqui de Pernambuco. [...] então, toda a parte de contabilidade, controladoria, toda a diretoria está aqui (matriz), apesar de que existe realmente a necessidade de todos os gestores estarem periodicamente visitando as filiais, não é? (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

Na perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, a expansão em tamanho e diversidade das empresas que possuem a estrutura funcional acrescenta dificuldades para os administradores de cúpula negociarem os vários problemas operacionais por causa da sua racionalidade limitada, aliado ao oportunismo derivado da incapacidade de articular metas das unidades funcionais com as metas da firma em sua totalidade. (BARNEY; HESTERLY, 2012).

Apesar da abrangência do presente estudo não permitir a identificação da racionalidade limitada e oportunismo decorrentes da estrutura funcional presente na empresa estudada, pode-

se entender que sua característica familiar pode ter contribuído para não transição ao formato divisional.

Entretanto, a percepção dos entrevistados é de que a empresa estudada evoluiu para uma gestão profissionalizada, na qual os membros da família fundadora se afastam paulatinamente das diretorias, para compor os Conselhos Administrativo e de Acionistas, conforme esclarece os entrevistados.

É uma empresa familiar, ela é familiar, não vai deixar de ser assim, ao menos por enquanto, mas a gestão dela está profissionalizada. Hoje, existe o conselho de acionistas e só tem dois membros da família aqui dentro da empresa, que é o CEO que é genro de (nome do fundador), e (nome do diretor comercial) que é comercial. Diretor financeiro, que é financeiro e de planejamento, diretor de *supply*, diretor industrial, todos são profissionais contratados no mercado. Então, eu peguei toda a fase, desde a gestão 100% familiar, à essa mudança. E está sendo muito bom. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

A característica dela é familiar, apesar de que ela já está passando por algumas mudanças. Na realidade, temos alguns diretores que são profissionais do mercado. Há alguns anos atrás, logo quando eu cheguei aqui na empresa, a grande maioria do corpo diretivo eram pessoas da família e agora já tem uma quantidade muito maior de diretores do mercado, né? e a empresa está realmente caminhando para a família, são os proprietários da empresa, participam mais do conselho administrativo e a parte da diretoria, realmente ser toda profissional. Existe um direcionamento, a empresa está caminhando para isso. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Em linha com a profissionalização da gestão da empresa estudada, a percepção dos entrevistados é de evolução na delegação de autoridade e descentralização do poder decisório, principalmente nas decisões operacionais, desenvolvimento de novos produtos, contratação e demissão de pessoal e precificação de produtos, enquanto consideram haver maior centralização de poder na diretoria quanto às decisões de novos investimentos e alocações orçamentárias, conforme esclarece o gerente de controladoria.

Hoje, hoje assim que eu falo é nos últimos cinco anos, a empresa evoluiu muito no processo de governança. Isso hoje está muito mais claro e muito mais evidente para as pessoas de como isso deve funcionar e como isso é positivo para a empresa. Então, eu entendo que hoje é muito mais descentralizado. Ainda tem a empresa tradicional, a empresa antiga, uma empresa familiar que tem a presença da família ainda forte para os funcionários de uma forma geral, mas isso nos últimos cinco anos evoluiu bastante. (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Com base nas percepções dos entrevistados sobre a estrutura organizacional da empresa estudada no Caso 6, entende-se que predomina o tipo mecanicista, na qual os papéis organizacionais são definidos por superiores que detém o monopólio do conhecimento organizacional (DONALDSON, 2012). Controles mecanicistas dependem de regras formais,

procedimentos operacionais padronizados e rotinas (CHENHALL, 2003). Dependência de controles contábeis e alto uso de orçamentos, conforme encontrado na empresa estudada, são exemplos de práticas de contabilidade gerencial citados por Chenhall (2003) associadas à estrutura mecanicista que são comumente encontrados nas pesquisas.

Em relação ao fator contingencial tamanho, tem-se que a empresa representante do Caso 6 é considerada de grande porte pelos critérios utilizados na presente pesquisa, uma vez que seu faturamento médio anual é de R\$ 750 milhões e possui cerca de 1.600 funcionários. O grande porte gera a expectativa de um sistema de controle gerencial formal e estruturado, com adoção de práticas de contabilidade gerencial mais avançadas, uma vez que o tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados (CHENHALL, 2003).

Assim, a adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas relacionadas a custos e controle financeiro, à avaliação de desempenho e ao planejamento e orçamentos, como encontrado, estão alinhadas com esta expectativa, ratificando a literatura para o fator tamanho. No entanto, a não adoção especialmente do custeio baseado em atividades, benéfico para o desempenho das organizações que priorizam a estratégia de liderança em custos, representa uma necessidade de melhoria para o avanço nas práticas de contabilidade gerencial, cujo grande porte da empresa estudada pode suportar.

Quanto ao fator tecnologia, os entrevistados percebem os processos da empresa estudada como rotineiros, de baixa complexidade e alta padronização e automatização, com alta interdependência entre equipes e pouca variedade de atividades. A padronização se dá em processos, produtos e resultados, incluindo documentos e formulários. Para o gerente de controladoria “nos últimos cinco anos a gente tem batido bastante em padronizar processos, produtos e resultados. [...] Hoje, inclusive, à tarde tem reunião bimensal que a gente tem sobre o projeto de padronização da empresa”.

A interdependência entre as equipes é percebida como inerente à atividade industrial de produção em processo cuja tomada de consciência necessita da visão holística da empresa. Para o gerente administrativo de vendas “a atuação de um determinado funcionário, de um determinado setor, impacta diretamente na nossa atividade”. A tomada de consciência da interdependência entre as equipes, na ótica do gerente de controladoria, foi facilitada pela implantação de um sistema ERP, conforme explica.

Eu entendo que é... numa indústria sempre vai ter que existir isso aí (interdependência entre as equipes). O trabalho que a gente tem tido nos últimos 5-6 anos aí, é colocar esse entendimento para as pessoas, entendeu? A visão sistêmica, a integração que existe entre as áreas, o que a indústria tem a ver com a área fiscal, isso ficou muito claro quando a gente fez a implantação do sistema ERP, porque mostrou a

necessidade de vinculação entre as áreas, e a repercussão das ações que alguém toma pode ter na área de seu vizinho, na área do seu parceiro de trabalho, que em outros momentos não se visualizava. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Tal visão holística também pode impactar no nível de clareza do desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários. Além disso, a percepção dos entrevistados sobre essa clareza é que esta foi fomentada por treinamentos e cobrança por resultados, incluindo a possibilidade de obtenção de premiação, como a participação nos lucros, conforme explicam.

Eu entendo que a gente hoje tem uma clareza muito maior, por conta do trabalho que foi feito de descrição de atividades, por conta da intensificação, principalmente nos processos produtivos, da intensificação que teve na parte de treinamentos, o pessoal é constantemente treinado, é constantemente cobrado pelos resultados de cumprimento do que está desenhado versus o que a pessoa realiza. Isso impacta diretamente na qualidade e na finalização dos produtos que a gente tem. Essa compreensão foi nossa, não veio da ajuda da auditoria. As variações que ocorrem são facilmente analisadas pelas áreas técnicas. (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Sim, os funcionários sabem claramente as tarefas que lhe competem fazer. Eu dou a responsabilidade para eles, porque assim, vou dá um exemplo, a gente tem uma premiação que é o PPR, plano de participação no resultado, um dos indicadores da gente é a realização dos *bids*, então é importante que o *bid* dê um resultado e que ele seja feito no prazo e dentro da metodologia que a gente foi treinado, que se chama estratégia de *source*, são 8 passos que tem que seguir. (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle (CHENHALL, 2003). Assim, a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, com exceção do *open book accounting*, que foram observadas na empresa estudada, são aquelas que direcionam o foco gerencial às questões internas e de controle financeiro dos processos produtivos, bem como à geração de informações para fins de planejamento e controle, mostrando-se alinhado ao prescrito pela literatura quanto ao fator tecnologia.

Quanto aos fatores contingenciais externos, primeiramente se observou a visão dos entrevistados sobre o nível de incerteza ambiental no qual a empresa estudada está inserida. Observou-se diferença de percepção entre o gerente de controladoria e o gerente administrativo de vendas quando questionados sobre o nível de incerteza de forma geral, sendo que para o primeiro o ambiente é mais estável, enquanto que para o segundo considera que “realmente a incerteza é a que predomina no nosso mercado de atuação”.

Entretanto, o gerente administrativo de vendas converge para o entendimento de menor incerteza ao considerar que “a atuação da empresa tende a fazer com que nós tenhamos um certo nível de certeza, um bom nível de certeza”.

Além disto, os entrevistados consideram haver menor previsibilidade, portanto maior incerteza, nas mudanças de preços e inserções de novos produtos por fornecedores e concorrentes, enquanto percebem maior previsibilidade nas mudanças na qualidade, na disponibilidade de materiais e componentes, na demanda de clientes e na tecnologia de produção, conforme observam:

Existem duas situações (mudanças de preço): existem situações previsíveis, uma mudança na matéria prima de um fornecedor que é comum a todos os players daquele segmento, então essa é mais previsível. A gente sabe que se aumentou a matéria prima, então a gente sabe que todo mundo vai ter aumento de preço ou uma redução de margem. Mas, existem situações também de ações imprevisíveis. É por isso que eu torno a dizer que o comercial tem uma função muito importante de estar atenta às ações de mercado. Então existem concorrentes, que em detrimento de alguma estratégia, fazem uma ação de preços específica que não tem muita relação com uma variável de mercado, mas estratégia mesmo. Aí fica mais difícil, é imprevisível. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

Eu acho que hoje, como a gente trabalha com um mercado bem maduro, acho que a demanda de clientes é previsível. Então, a gente não tem muita mudança radical na demanda, até porque não lidamos com sazonalidade. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Nossa demanda é muito uniforme, segue muito os movimentos do mercado. A gente já tem isso meio mapeado, o comportamento do mercado no decorrer do ano, exceto algumas questões mais críticas como foi umas questões de mercado global, o nosso país, alguns problemas de questão de mercado global, que afetou realmente todo o segmento de atuação de empresas no país. Fora isso, nossa demanda realmente existe um certo nível de previsibilidade na nossa demanda. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

Nesta perspectiva, entende-se que a incerteza ambiental percebida pelos entrevistados alcança níveis medianos, sendo as mudanças menos previsíveis aquelas decorrentes da mudança de preços e inserção de novos produtos, seja por alterações na qualidade ou no comportamento do concorrente ou fornecedor. Ambientes incertos estão associados a controles mais flexíveis, abertos em relações interpessoais e externamente focados (OTLEY, 2016; CHENHALL, 2003). No Caso 6, os controles externamente focados se relacionam com as práticas de avaliação de desempenho adotadas, ajudados pelo monitoramento constante da concorrência realizado pelo setor comercial.

No entanto, observou-se pouca flexibilidade nos controles, graças à adoção de práticas de custos e controle financeiro tradicionais e um sistema orçamentário formal isto pode ser justificado pela incerteza percebida em níveis médios, o que não contraria a literatura.

Quanto à concorrência, os entrevistados percebem que a empresa representante do Caso 6 enfrenta um ambiente de concorrência hostil em todos os itens mencionados, ou seja, quanto

às vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, preços, participação de mercado e serviço ao cliente, sendo mais intensa na participação de mercado. Para o gerente administrativo de vendas “acho que é a maior briga, na verdade a concorrência de participação de mercado leva a [...] briga de preço, briga de diversificação de produtos, lançar novos produtos, inovação”.

Apesar da liderança da empresa estudada no Norte e Nordeste, conforme já comentado, o gerente de controladoria declara que existe a intenção em ampliar a participação de mercado em nível nacional: “A participação nossa é boa, mas ainda é muito regionalizada, e um dos objetivos que a gente tem, está dentro do planejamento estratégico, é se tornar um *players* nacional”.

A concorrência hostil é intensificada pela variedade de *players* (multinacionais, nacionais e regionais) com os quais a empresa estudada tem que lidar devido ao grande *mix* de produtos que fabrica, conforme explica o gerente de controladoria.

Lidamos com muito *players*, tanto ... a gente tem várias concorrências, com eu te falei, de multinacional, Concorrente E, Concorrente F, Concorrente G, como a gente tem *players* nacionais, mas grandes, como o Concorrente H, e a gente tem os locais, como a gente tem aqui em Pernambuco, tem na Bahia, tem no Ceará, tem no Pará, é... que concorre às vezes com alguns produtos, dentro do segmento da gente. Quem tem esse *mix* de produtos que a gente tem, ninguém tem. Então, a gente é bombardeado. Fora isso, a gente ainda tem os pequenos concorrentes que trabalham, às vezes, com a informalidade. Esses aí é uma coisa que a gente não trabalha, nem nunca vai se submeter a isso. Então, a gente fica numa guerra desleal com informais, e, às vezes, com uma guerra desleal com multinacionais, porque tem um poder de força financeira muito maior do que o da gente. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

A variedade dos perfis de concorrentes também interfere nas questões de suprimento, especialmente relacionadas a preços, uma vez que os concorrentes multinacionais “compram em escala mundial. Então assim, se eu compro um ácido sulfônico, sei lá, a R\$ 10,00, eles com certeza vão estar comprando a R\$ 6,00. Ele compra uma quantidade pesada, então, além de ter uma margem muito grande” (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Nesta perspectiva, a hostilidade tem se mostrado associada a uma maior dependência de controles contábeis e orçamentários (OTLEY, 2016). Assim, a ênfase no controle contábil proveniente da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro e o uso de práticas orçamentárias formalizadas corrobora com Otley (2016) para enfrentamento da concorrência hostil.

O poder do cliente, como fator contingencial externo estudado, pode ser considerado em nível mediano no geral, sendo maior para o segmento das grandes redes varejistas, que representa 15% do faturamento e possuem longevidade de relacionamento que alcança entre 20

e 30 anos. Conforme discutido anteriormente, esse segmento de clientes determinam a modelagem contratual e, pelo significativo volume de aquisições, exercem influência no ritmo de produção e de vendas da empresa estudada.

O volume de aquisições por parte das grandes redes varejistas também interfere na lucratividade da empresa estudada, pressionando-a a colocar mais ênfase na redução de custos, o que se alinha com a sua prioridade estratégica de liderança em custos, conforme explica o gerente administrativo de vendas: “os grandes (clientes) tendem a comprar mais e consequentemente eles espremem mais a nossa margem e aí eles tendem a capturar a lucratividade que seria nossa”.

Apesar da modelagem contratual partir do cliente, os termos contratuais são pactuados de modo a preservar também os interesses da empresa estudada. Quando questionado sobre o poder de alteração contratual que a empresa estudada tem em relação aos contratos com clientes, o gerente administrativo de vendas externou que, por causa da intenção de prevalecer a parceria estendendo também aos fornecedores, há negociação em comum acordo, conforme declara.

A política da empresa é realmente a gente ter um cliente e um fornecedor como parceiro nosso, e a gente sempre decidir em comum acordo, determinadas questões. Até onde a gente pode, de fato, negociar, decidir em comum acordo, a gente vai está conduzindo a negociação dessa forma. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

A redução de assimetria do poder do cliente pode ser percebida pela pulverização da carteira de clientes e oferta de diversificado *mix* de produtos aos variados segmentos, o que ocasiona baixa dificuldade em substituí-los. Adicionado a isto, a especificidade da marca dos produtos favorece a fidelização do consumidor final, intensificando a motivação para longevidade da relação entre os clientes diretos (varejistas) e a empresa estudada.

Dentre as oito circunstâncias previstas por Porter (2004), que elevam o poder dos compradores (clientes), parece estar presente no Caso 6 apenas uma, que se refere ao fato das aquisições se darem em grande volume no segmento de grandes varejos, conforme comentado. Apesar da especificidade de marca tornar importante adquirir os produtos para que o varejo consiga satisfazer seus clientes que são fidelizados por ela, há intensa concorrência que também disponibilizam marcas rivais. Portanto, entende-se o poder do cliente na empresa estudada como não desprezível.

Nesta perspectiva, considera-se que o poder do cliente percebido em nível mediano estimula a adoção de práticas de avaliação de desempenho diversificadas, financeiras e não

financeiras, com foco interno e externo, conforme encontrado, ao mesmo tempo que ajuda a entender a incipiência verificada na adoção de indicadores financeiros e não financeiros relacionados aos clientes.

Adicionalmente, a intensa concorrência de *players* multinacionais, nacionais e regionais, na disputa por clientes pode justificar a ênfase dada pela empresa estudada na análise da concorrência e *benchmarking* externo. Assim, considerando o poder do cliente em nível mediano e a intensa disputa por ele, observa-se o esforço da empresa estudada em aprimorar suas práticas de contabilidade gerencial por meio da adoção daquelas consideradas avançadas, corroborando com Abdel-Kader e Luther (2008) sobre a necessidade de empresas nessa condição melhorarem seu controle e processo de tomada de decisão para ajudá-las a manterem seus clientes exigentes satisfeitos.

Por fim, delinea-se o entendimento de baixo poder do fornecedor, porém em níveis não desprezíveis, especificamente daquele que fornece o principal insumo (hipoclorito) para a empresa estudada. As circunstâncias que elevam o poder do fornecedor podem ser percebidas por meio dos aspectos já comentados e que se referem aos seguintes: “equilíbrio de forças” na elaboração contratual com termos intensamente negociados; interdependência entre as partes; especificidade média do ativo decorrente da localização e de ativos humanos; dificuldades da empresa estudada substituir o fornecedor devido à especificidade do insumo.

Por outro lado, as circunstâncias que favorecem a empresa estudada, como compradora, reduzir o poder do fornecedor se referem a: poder de barganha de preços por representar o maior cliente do fornecedor de hipoclorito em relação ao volume de suas vendas; interdependência entre as partes; ameaça de integração na produção do hipoclorito; e exigência contratual unilateral de abertura de informações de custos do fornecedor para subsidiar ajustes de preços.

Nesta perspectiva, observa-se que dentre as condições previstas por Porter (2004), que elevam o poder dos fornecedores, percebe-se estar presente no Caso 6: o insumo é importante para o negócio do comprador (empresa estudada); o produto do fornecedor é diferenciado (especificidade de ativos média) o que acarreta custos de mudanças para o comprador (empresa estudada) e o fornecedor não está obrigado a lutar com outros produtos substitutos na venda para a empresa estudada.

Entretanto, a empresa estudada demonstra seu poder nas seguintes circunstâncias previstas por Porter (2004): aquisição em grandes volumes, representando o principal cliente do fornecedor de hipoclorito; o insumo adquirido representa uma fração significativa de seus próprios custos, estimulando intensas negociações para comprar a um preço favorável; a

empresa estudada é uma ameaça à integração para trás; e a empresa estudada tem total informação, principalmente sobre o custo do fornecedor.

O acesso à informação sobre o custo do fornecedor é garantido por meio de termos contratuais nos quais estão pactuados a abertura da sua planilha de custos para subsidiar a negociação de reajustes de preços, conforme discutido anteriormente. Para tanto, observa-se que parece haver assimetria de poder que favorece a compradora facilitada pela interdependência entre os parceiros que fomenta o desejo de manutenção da relação comercial, conforme observa o gerente de suprimentos.

[...] Já do outro lado (fornecedor do hipoclorito), se a gente sair, não tem ninguém que compra o que a gente compra, como eu também não tenho de quem comprar. Então assim é bem delicado, mas é uma parceria, por isso que a gente tem essa transparência (abertura da planilha de custos), essa parceria com eles (fornecedor do hipoclorito) e tem um relacionamento já de longa data, eu estou há 14 anos aqui, ele já fornece aqui acho que há uns 50 anos (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Quando questionado sobre ser a prática do *open book accounting* sistemática na empresa estudada, o gerente de controladoria deixou claro que acontece apenas “em alguns fornecedores que a gente tem abertura”. Entretanto, “essa abertura” parece estar associada ao exercício do poder da empresa como compradora. Tal associação pode ser percebida na fala do gerente de controladoria que explicou não realizar essa prática em fornecedores que tenha dependência unilateral, conforme comenta.

Em mercados que são oligopólios ou monopólios, não adianta eu fazer isso porque o cara que domina o mercado, por exemplo a (nome de uma petroquímica), que fornece polietileno, eu não tenho como fazer isso (abertura da planilha de custos) porque é o único fornecedor do Brasil. Então, eu não tenho nem concorrência, tenho que começar a abrir canais de importação, ou coisa do tipo. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Assim, a escassez de fornecedores de polietileno causa dependência unilateral da empresa estudada à petroquímica nacional, configurando em assimetria de poder que favorece ao fornecedor e dificulta (ou impede) a realização de exigências nos termos de negociação feitas pelo comprador (empresa estudada), como a abertura de informações de custos para justificar preços, por exemplo. Tal entendimento é reforçado pelo gerente de suprimentos quando afirma “eu dependo da petroquímica, e a petroquímica tem milhares de clientes, então assim, nós somos um cliente gigantesco aqui do Nordeste, mas tipo assim, se não tiver, ele (petroquímica) sobrevive”.

Nesta perspectiva, entende-se que as características do contrato com o fornecedor do hipoclorito que permitem o exercício do poder como compradora, em conjunto com o

reconhecimento de dependência unilateral perante situação de monopólio (para o fornecedor do polietileno) contribuem para justificar a adoção pela empresa estudada de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro que, concomitantemente, enfatizam questões internas e de produção enquanto experimentam avanço nessas práticas por meio do uso do *open book accounting*. Portanto, práticas de contabilidade gerencial específicas tendem a ser mais importantes, dependendo do grau em que o poder do fornecedor é percebido.

Do exposto, entende-se que os fatores contingenciais: prioridade estratégica de liderança de custos, estrutura organizacional funcional e mecanicista, grande porte, tecnologia de produção com processos rotineiros, padronizados, automatizados e de baixa complexidade, incerteza ambiental percebida em níveis medianos, concorrência hostil, poder dos clientes e dos fornecedores em níveis não desprezíveis, em conjunto, ajudam a explicar a adoção de práticas de contabilidade gerencial diversificadas e em evolução, conforme observado no Caso 6.

4.2.7 Discussão Comparativa das Práticas de Contabilidade Gerencial e Fatores Contingenciais

Para ampliar o entendimento sobre o poder explicativo dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, observou-se cada fator isoladamente e sua influência nas práticas adotadas, comparando-se os casos estudados. Inicialmente, tem-se os fatores contingenciais internos, começando pela estratégia, tipificada por Porter (1980).

Conforme o embasamento teórico adotado neste estudo, as estratégias caracterizadas pela liderança em custos estão mais associadas ao sistema de controle gerencial formal e tradicional, focado no controle de custos, objetivos específicos e rígidos controles de orçamento, do que as estratégias de diferenciação (CHENHALL, 2003). Dentre outras exigências, a liderança em custos requer uma intensa atenção administrativa ao controle rígido do custo e das despesas gerais (PORTER, 2004). Para este fim, práticas de contabilidade gerencial tradicionais, principalmente as relacionadas a custos e controle financeiro, podem ser adequadas ao objetivo de liderança em custos.

Embora controles formais e práticas tradicionais não sejam prerrogativas exclusivas das indústrias estudadas que declararam sua prioridade estratégica de liderança em custos (Caso 1 e 6), o Caso 6 mostra maior aderência ao apontado por Chenhall (2003), principalmente quanto ao rígido controle orçamentário verificado.

As demais indústrias estudadas, priorizam estratégia de diferenciação, nas quais as práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento são tradicionais ou em processo de consolidação/implementação, com exceção do Caso 5 que apresenta um processo

orçamentário consolidado. Baseado na literatura que revisou, Chenhall (2003) observou, dentre outros, que as estratégias de diferenciação de produtos estavam associadas a um controle orçamentário menos rígido.

Nesta perspectiva, entende-se que nos seis casos estudados a prioridade estratégica apresenta potencial explicativo na adoção de práticas de contabilidade gerencial. No entanto, a influência da estratégia não é capaz de sozinha explicar, por exemplo, porque no Caso 5, com prioridade estratégica de diferenciação há ênfase orçamentária, inclusive com a adoção de uma avançada (orçamento base zero) e porque há baixa adoção orçamentária com ênfase no curto prazo e práticas tradicionais encontradas no Caso 1, que prioriza a estratégia de liderança em custos.

Em busca dessas e outras respostas, tornou-se necessário ampliar a observação da influência de outros fatores contingenciais. Assim, o segundo fator contingencial interno considerado foi a estrutura organizacional, em que as informações encontradas nos seis casos estudados permitem entender que predomina a estrutura mecanicista. Dependência de controles contábeis e alto uso de orçamentos são exemplos de práticas gerenciais citados por Chenhall (2003) associadas à estrutura mecanicista.

Nos seis casos estudados, pode-se observar a dependência de controles contábeis, predominantemente nas práticas de contabilidade gerencial tradicionais, sejam elas relativas a custo e controle financeiro, à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos, corroborando em parte com Chenhall (2003) para a estrutura organizacional mecanicista. No entanto, divergem deste quanto ao alto uso do orçamento.

Mesmo compartilhando de estruturas organizacionais com características predominantemente mecanicistas, as seis indústrias estudadas apresentam maior diversidade na adoção contabilidade gerencial relacionadas a planejamento e orçamento, em que os Casos de práticas de 2 e 3 estão em processo de implantação, no Caso 1 há ênfase apenas no curto prazo e baixa adoção, no Caso 4 apenas práticas tradicionais e nos Casos 5 e 6 processos orçamentários mais formais e consolidados, incluindo adoção de uma prática orçamentária avançada (orçamento base zero).

Assim, os níveis de uso do orçamento diferem entre as seis indústrias estudadas sugerindo que o fator contingencial estrutura organizacional, isoladamente, parece não influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a planejamento e orçamentos.

Quanto ao tamanho, com exceção do Caso 1, que é considerada indústria de médio porte, todas as outras indústrias estudadas são classificadas como de grande porte. Apesar dessa

similaridade, as grandes indústrias divergem quanto à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. O Caso 2 contraria a literatura sobre o esperado na sofisticação dos controles decorrente do seu grande porte, por não enfatizar orçamentos e nem práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos. O Caso 4 também não apresenta nenhuma prática de contabilidade gerencial avançada e relativa a custo e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Nos Casos 3, 4, 5 e 6, parece haver maior corroboração com a literatura sobre o fator tamanho, em que o grande porte das indústrias estudadas está associado com a experimentação de variedade de práticas de contabilidade gerencial, principalmente (mas não exclusivamente) relativas à avaliação de desempenho, com adoção de algumas avançadas, outras externamente focadas e algumas não financeiras, tais como a análise da concorrência, análise do ciclo de vida do produto e orçamento base zero.

Os questionamentos feitos acima sobre os Casos 1 e 5 que o fator contingencial “estratégia” não consegue responder, pode encontrar apoio no fator tamanho. Ou seja, o médio porte da indústria que representa o Caso 1 contribui para entender a baixa ênfase orçamentária, enquanto o grande porte da indústria no Caso 5 favorece a diversificação das práticas inclusive orçamentárias com adoção de uma avançada. Assim, nos casos estudados, o porte parece exercer influência na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, com exceção do Caso 2.

O último fator contingencial interno estudado se refere à tecnologia de produção, em que predomina a alta padronização dos processos nos cinco casos estudados, uma vez que no Caso 4 se sobressai a alta complexidade decorrente da fabricação de produtos customizados, porém preserva a padronização. Organizações com alto nível de padronização de seus processos possuem ênfase em seu processo de controle (CHENHALL, 2003).

A adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custo e controle financeiro, observadas em todas as indústrias estudadas, estão direcionadas ao controle financeiro e de produção, mostrando-se alinhado ao prescrito pela literatura quanto ao fator tecnologia. A complexidade do processo produtivo observado no Caso 4 não elimina a padronização dos processos, embora requeiram o uso de padrões diversificados, portanto, também enfatiza o processo de controle.

Adicionando os fatores contingenciais externos, tem-se a incerteza ambiental, a concorrência, poder dos clientes e poder dos fornecedores. As indústrias que representam os Casos 1, 4, 5 e 6 percebem a incerteza ambiental em níveis moderados. Os Casos 1 e 5, por pertencerem ao setor da construção civil, o consideram como sensível às variações econômicas

o que acarreta incertezas em níveis não desprezíveis. No Caso 4 a incerteza se eleva em virtude da dificuldade de previsibilidade na demanda dos clientes decorrente da sazonalidade do consumo e de se tratar de produto de moda.

No Caso 6, a incerteza se eleva para níveis medianos por causa da menor previsibilidade nas mudanças de preços e na inserção de novos produtos por concorrentes. Ambientes incertos estão associados a controles mais flexíveis, abertos, baseados em relações interpessoais e externamente focados (OTLEY, 2016; CHENHALL, 2003).

Nos seis casos estudados, os controles externamente focados se relacionam com as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, ajudando a entender a adoção de práticas avançadas como *benchmarking* externo e medidas de avaliação centradas nos clientes, por exemplo, independente do porte dessas indústrias. Além disto, a baixa flexibilidade nos controles, em virtude da adoção de práticas tradicionais de custos e controle financeiro verificadas nas empresas estudadas pode ser justificada pela incerteza percebida em níveis baixos e medianos, portanto, não contrariando a literatura.

Quanto à concorrência, todas as seis indústrias percebem-na como hostil e como verificado, corrobora com Otley (2016) na maior dependência de controles contábeis, mas divergem com este no aspecto orçamentário. Assim, a concorrência parece não explicar a diversidade das práticas orçamentárias encontradas nos seis casos analisados.

No que diz respeito ao fator contingencial “poder do cliente”, observa-se que os Casos 1 e 2 percebem baixo poder do cliente. O enfrentamento do baixo poder do cliente parece não estimular a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Tal suposição encontra apoio ao observar que nos Casos 1 e 2 são adotadas predominantemente as práticas de contabilidade gerencial tradicionais, com baixa adoção daquelas relacionadas à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos.

Portanto, pode-se entender alinhamento com a associação feita por Abdel-Kader e Luther (2008) entre as práticas avançadas e alto poder dos clientes, levando ao entendimento que o contrário também é verdadeiro, isto é, o baixo poder do cliente está associado à ênfase em práticas tradicionais.

Quando o poder do cliente se eleva para níveis medianos, percebe-se adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Conforme se observa nos Casos 4 e 6, nos quais se percebe poder do cliente em nível mediano, as práticas relacionadas à avaliação de desempenho se diversificam com adoção daquelas avançadas, não financeiras e com foco externo.

O avanço nas práticas de contabilidade gerencial relacionadas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamento verificado no Caso 6, relaciona-se com outros fatores,

conforme comentado anteriormente. Assim, entende-se que o poder do cliente em nível mediano influencia a adoção de práticas avançadas que são relativas à avaliação de desempenho.

O alto poder do cliente é percebido nos Casos 3 e 5. Quando o nível do poder do cliente se eleva de médio para alto, observa-se avanços em outros tipos de práticas de contabilidade gerencial que extrapolam aquelas relativas à avaliação de desempenho. Nos Casos 3 e 5, além da adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho avançadas, há avanço naquelas relacionadas a custos e controle financeiro, e no Caso 5, também das relativas a planejamento e orçamentos.

Diante do exposto, observa-se que os achados deste estudo corroboram com Abdel-Kader e Luther (2008) ao associarem o poder do cliente à sofisticação nas práticas de contabilidade gerencial, acrescentando à essa associação o entendimento de que níveis diferentes de poder percebido influencia o avanço nas práticas paulatinamente, em que as mais sensíveis a esse poder são as práticas relacionadas à avaliação de desempenho, que foram as primeiras a apresentarem adoção daquelas avançadas.

Quanto ao poder do fornecedor, tem-se que nos Casos 2 e 6 foi percebido baixo poder do fornecedor, no Caso 3 esse poder se eleva em níveis medianos e nos Casos 1, 4 e 5 é alto o poder dos fornecedores. Apesar de lidarem com baixo poder do fornecedor, os Casos 2 e 6 diferem muito no perfil de adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A adoção das práticas avançadas constatada no Caso 6 não é verificada no Caso 2, sugerindo que não é o baixo poder do fornecedor que influencia esse avanço e sim outros fatores como a priorização estratégica, anteriormente comentada. Adicionalmente, níveis diferentes de incerteza ambiental percebida também podem acrescentar entendimento às diferenças no perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial entre os Casos 2 e 6.

No Caso 6, a incerteza ambiental é percebida como moderada, particularmente no que se refere à aquisição do principal insumo (hipoclorito), cujas características técnicas adicionam especificidade de localização ao ativo comprado. Embora essa mesma especificidade esteja presente no principal insumo comprado no Caso 2, a incerteza ambiental é percebida como baixa.

Assim, pode-se entender que a percepção de incerteza não desprezível no ressuprimento do principal insumo presente no Caso 6 adiciona pressão para que a indústria que o representa controle sua produção, conheça seu real consumo de matérias-primas, planeje adequadamente suas aquisições e tenha maior conhecimento do mercado e da demanda de seus clientes, dentre outras necessidades. Por sua vez, essa carência de controle pode ser mitigada por meio da

adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, ajudando a compreender a adoção delas no Caso 6.

Nesta perspectiva, com base isoladamente no baixo poder do fornecedor percebido nos Casos 2 e 6, não parece ser possível identificar sua influência sobre a adoção de práticas avançadas. Tal fato impõe refletir sobre essa repercussão quando o poder do fornecedor se eleva para níveis mediano e alto.

No Caso 3, observa-se nível mediano do poder do fornecedor. Constatou-se adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a custos e controle financeiro e à avaliação de desempenho, enquanto o processo de planejamento e orçamento ainda se formaliza. Portanto, aqui já se verifica avanço nas práticas ao mesmo tempo que o poder do fornecedor se eleva.

Quando o poder do fornecedor se eleva para nível alto, conforme se apresenta nos Casos 1, 4 e 5, observa-se que há adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Porém, essa adoção se apresenta diversificada, isto é, nos Casos 1 e 4 há o emprego de práticas avançadas apenas relacionadas à avaliação de desempenho, enquanto que no Caso 5, esse avanço alcança as práticas relacionadas a custo e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Assim, observa-se que o alto poder do fornecedor coincide com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, porém em diversos aspectos (avaliação de desempenho, custos e controle financeiro e planejamento e orçamento) o que não permite entender como este fator contingencial, isoladamente, influencia esse avanço. Tal lacuna carece de ser mais investigada, ampliando-se a percepção para incorporar, por exemplo, as relações entre empresas, neste caso, com fornecedores.

Baseando-se na presente discussão, elaborou-se o quadro 21 que apresenta quais fatores contingenciais estudados nos seis casos podem estar associados às práticas de contabilidade gerencial tradicionais e avançadas.

Ressalta-se que a associação apresentada no quadro 21 deve ser vista com cautela, uma vez que se encontrou algumas lacunas não preenchidas pelos fatores contingenciais estudados, além da existência de outros que nesta pesquisa não foram considerados, como o ciclo de vida organizacional e cultura. Tais lacunas se referem, por exemplo: o Caso 5, que prioriza a estratégia de diferenciação e apresenta controle orçamentário rígido com avanço em suas práticas; o Caso 2, de grande porte, mas não possui controle orçamentário implantado e apresenta baixa adesão às práticas de avaliação de desempenho; lacunas no entendimento da influência do poder do fornecedor na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Quadro 21 – Associação entre aspectos das práticas de contabilidade gerencial e os fatores contingenciais predominantes, observados nas seis indústrias pesquisadas.

Aspectos das práticas de contabilidade gerencial	Fatores contingenciais predominantes nos casos estudados
- Controle formal - Controle contábil - Práticas de contabilidade gerencial tradicionais	- Estratégia de liderança em custos - Estrutura organizacional mecanicista - Tecnologia de produção com alta padronização - Incerteza ambiental em níveis baixos e medianos - Concorrência hostil - Baixo poder do cliente
- Práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a custos e controle financeiro	- Estratégia de liderança em custos - Alto poder do cliente
- Práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas à avaliação de desempenho	- Tamanho (grande porte) - Incerteza ambiental em nível mediano - Poder do cliente em nível mediano
- Controle orçamentário menos rígido - Práticas orçamentárias em implementação - Práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a planejamento e orçamentos	- Estratégia de diferenciação - Tamanho (médio porte)
- Rígido controle orçamentário - Processo orçamentário formal - Práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas a planejamento e orçamentos	- Estratégia de liderança em custos - Tamanho (grande porte) - Concorrência hostil - Alto poder do cliente

Fonte: Elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa (2018)

Estas lacunas sinalizam a necessidade de reconhecer a existência de tendências econômicas, sociais e organizacionais que afetam a adoção de práticas de contabilidade gerencial nas empresas, especialmente na perspectiva das implicações do relacionamento interorganizacional sobre o controle, cujas seções seguintes abordam o tema.

4.3. TRANSAÇÕES, CONTRATOS E ATIVOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES

4.3.1 Caso 1

A transação objeto de análise no Caso 1 se refere à compra de resina de PVC, principal insumo para fabricação dos tubos e forros, cujas características técnicas seguem padrões internacionais de importação, sendo portanto, produto padronizado. No que diz respeito ao seu fornecimento, as opções são reduzidas a dois fornecedores, cuja negociação é de responsabilidade da direção e acontece sem contrato.

Os fornecedores são limitados e a negociação é com a direção. Quem negocia é a direção, ele é que vê a quantidade, ele vai de acordo com a necessidade. Contrato não

tem porque a gente compra de acordo com o que vai precisar, só repondo estoque. (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA)

Não tem contratos, só o pedido. Isso aí é feito o pedido diretamente com a direção, isso aí ela faz questão de só ela ter a negociação, a alta direção mesmo. Então ele entra em contato direto e a gente tem dois fornecedores, que é o Fornecedor X e o Fornecedor Y. Ele sempre faz esse jogo de compras com o menor preço para a gente e faz as compras. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Nota-se que, mesmo sendo as opções de fornecimento restritas, a empresa estudada procura o ofertante com o menor preço. Uma vez efetuada a aquisição com base no menor preço, embora não havendo o contrato formal, a negociação estabelece rigidamente as condições do fornecimento, especialmente no que se refere a preço, forma de pagamento e prazos. Para o gerente de produção, “a negociação é rígida porque isso faz toda a diferença no final do mês. Cada centavo, cada dia a mais de prazo, faz uma senhora diferença para a gente no ciclo financeiro e na própria produção.” (GERENTE DE PRODUÇÃO)

A pouca flexibilidade na negociação também repercute nas dificuldades em encontrar alternativas de fornecimento, quando da ocorrência de mudanças nos termos da negociação. Conforme relatado, na ocorrência de alterações de preço, por exemplo,

Tem aumento de preço, porque hoje é muito difícil você repassar aumento de produto final ao cliente, entendeu? Já que a gente tem alguns concorrentes bem maiores que a gente que eles seguram mais para repassar esses aumentos, entendeu? A gente tem que absorver no mínimo dois ou três meses esse aumento, diretamente ou indiretamente, mas termina ficando muito pesado para a gente. [...] Não encontramos facilmente alternativas de fornecimento, já que só tem esses dois fornecedores. Só chorar mesmos (risos). (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Teríamos problemas com certeza (substituição de fornecedores). A gente teria que desenvolver um fornecedor externo, fora do país, pagando mais caro, e com um ciclo financeiro horrível, porque quando você compra de fora, você tem que ter um estoque em trânsito, tem que ter um estoque em casa basicamente e comprando já a outro. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Outra característica ressaltada pelos entrevistados em relação aos fornecedores de resina está a localização próxima, o longo relacionamento entre estes e a empresa e a representatividade desse insumo na composição dos produtos que fabrica, que chega a representar quase a totalidade dessa composição, ou seja, “95% do nosso material é composto desse insumo” (GERENTE COMERCIAL). Para o gerente de produção:

Eles (fornecedores de resina) são relativamente perto, um está aqui em Maceió e outro está aqui em Recife, sempre que a gente precisa, no outro dia está aqui, entendeu? A gente não tem problema com fornecimento [...]. Faz quase 15 anos que a gente usa o mesmo produto deles (fornecedores de resina), entendeu? (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Com base no exposto e na dimensionalização da transação proposta por Williamson (1979, 1981, 1991), é possível identificar como características da transação “compra de resina” frequência recorrente, incerteza moderada e especificidade de localização. A frequência recorrente pode ser reconhecida em virtude de se tratar da principal matéria-prima, cujos pedidos respeitam o horizonte temporal de uma semana ou quinzena, o prazo médio habitual entre o pedido e sua entrega é de um, dois dias, e não há extrapolações frequentes desse prazo.

Seria geralmente pedidos para uma semana, no máximo 15 dias. A frequência de entrega é pede hoje e chega um dia, dois dias, no máximo. O prazo médio habitual entre o pedido e a entrega da resina geralmente é um dia, dois dias no máximo. Não tem problema nenhum até porque é próximo. [...]. Não há extrapolações frequentes desse prazo. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Quanto à incerteza, especificamente na transação da resina e segundo a percepção dos entrevistados, não alcança lugar de destaque uma vez que as possíveis contingências relacionadas, por exemplo, à escassez desse insumo, foram consideradas pelos entrevistados como não comum. Entretanto, há incerteza quanto ao preço do insumo, decorrência da dependência unilateral adiante comentada, elevando a incerteza em níveis medianos.

Apesar disso, a contingência relativa às mudanças nos preços foi apontada pelos entrevistados que, embora a necessidade de adaptação provocar ônus para a empresa representante do Caso 1, não foi considerada pelos entrevistados como “um problema com o fornecimento”, sinalizando como baixa a incerteza considerada nesse tipo de transação. No entanto, observa-se dependência unilateral entre a indústria que representa o Caso 1 e seus dois fornecedores de resina, conforme explicado adiante, o que justifica elevar a incerteza para níveis medianos.

No que se refere à especificidade de ativos, no caso da resina, apesar de ser considerada ativo padronizado, conforme mencionado anteriormente, apresenta o fato de seus fornecedores habituais se localizarem em Estados vizinhos, característica ressaltada pelos entrevistados. Por isso e com base na tipologia da especificidade de ativos descrita por Williamson (1991) a transação de compra de resina na empresa estudada apresenta especificidade de localização que, segundo esse autor, é uma das causas de especificidade que cria dependência bilateral e acrescenta riscos contratuais.

Nesta transação, observa-se a limitação de agentes habilitados a participar, cujo leque de opções de fornecimento para a empresa estudada se reduz para dois, visando minimizar custos de estocagem e transporte. Nesta condição, Fiane (2002, p. 271) explica que “a

especificidade dos ativos transacionados reduz, simultaneamente, os produtores capazes de ofertá-los e os demandantes interessados em adquiri-los”.

No entanto, os dois fornecedores em questão alcançam abrangência internacional além de todo o território brasileiro, com vasta gama de opções de demandantes para seus produtos, afastando, portanto, a condição de bilateralidade na dependência do fornecimento à empresa estudada.

Neste contexto, observa-se que a empresa estudada desenvolveu uma dependência unilateral a esses dois fornecedores, ficando suscetível a eles, devido à representatividade desse insumo na composição dos seus produtos e, especialmente, no que se refere aos preços negociados, conforme relatados anteriormente, podendo elevar o risco associado a atitudes oportunistas a níveis significativos, o que potencializa a geração de dificuldades relevantes no momento de se contratar a transação.

Sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação, espera-se que os agentes escolham a instituição que organize de forma mais eficiente uma transação. Hennart (2008, p. 307) ainda lembra que “para que os agentes concordem voluntariamente com os termos de uma transação em particular, todos devem encontrar nela os seus interesses”. Na empresa estudada, as transações com a resina ocorrem baseadas na relação duradoura entre a indústria representante do Caso 1 e seus dois fornecedores, sem lastro contratual, caracterizando o contrato relacional.

Em virtude da restrição de alternativas de fornecimento neste caso, o poder preditivo da Teoria dos Custos de Transação será mais fraco (HENNART, 2014), motivo pelo qual não se identificou, neste estudo, a estrutura de governança da transação, que não se encaixaria como mercado nem como híbrido.

Para ser mercado, a transação não teria especificidade de ativos. Entretanto, o grau de especificidade adicionada à transação em virtude da localização próxima dos fornecedores de resina à empresa estudada, cujas alternativas de fornecimento são escassas e/ou custosas, eleva a especificidade desse ativo ao nível mediano.

Observa-se, nessa situação, o que a Teoria dos Custos de Transação denomina de transformação fundamental, explicada por Fiane (2002) como sendo o processo em que transações de grandes números (com concorrentes em potenciais) se transforma em transações de pequenos números (com opções de fornecimento reduzidas).

Nesta perspectiva, tem-se a compra da resina como um ativo de especificidade média, com frequência recorrente, cuja prescrição da Teoria dos Custos de Transação é direcionar a transação para os híbridos, neste caso, com contrato de longo prazo, por exemplo. O direcionamento das transações com especificidade de ativos média para os híbridos é justificado

por Hennart (2008) em virtude desse modo de governança oferecer salvaguardas contratuais adicionais e disputam mecanismos de resolução.

O longo relacionamento entre a empresa estudada e seus dois fornecedores de resina (em torno de 15 anos) demonstra a pretensão destes em fazer negócios em uma base contínua e pode se traduzir em um sinalizador de que a relação interorganizacional estabelecida entre eles, privilegia o contrato relacional e não o contrato formal. Apesar da ausência de aparato contratual formal, a longevidade de relacionamento entre eles sugere contemplação contínua dos interesses das partes.

A forma encontrada pela empresa representante do Caso 1 para essa negociação, conforme apontada pelos entrevistados, foi a interação exclusiva desses fornecedores com o diretor/proprietário, na base da confiança, o que pode não garantir sua continuidade na ausência deste, reforçando a necessidade de aparato contratual.

Diante do exposto, caracteriza-se o principal insumo (resina de PVC) comprado na indústria estudada no Caso 1 com especificidade de ativo média, uma vez que apresenta especificidade de localização, e suas aquisições acontecem sem contratos formais com poucas opções de fornecedores.

4.3.2 Caso 2

A transação objeto de análise das relações com fornecedores no Caso 2 se refere à compra da sua principal matéria-prima, o leite, cuja oferta se concentra no entorno da fábrica paraibana, chegando à aquisição de 80 mil litros de leite *in natura* por dia. Como integrante da cadeia produtiva agroindustrial do leite na Paraíba e em virtude do volume diário de aquisição, a empresa estudada representa um importante agente comprador do leite *in natura* produzido na região, consumindo o equivalente a 16% da produção paraibana, que segundo o IBGE, em 2016 alcançou 178.437.000 litros de leite.

Nós temos uma região aqui toda nossa de Piancó à região aqui de Sousa, nós temos diversos fornecedores de leite. Somos uma cadeia. Na verdade, eu tenho uma cadeia, nós temos os corretores, esses corretores carregam leite dos produtores e esse corretor entrega aqui na empresa. Recebemos em média 70-80 mil litros de leite por dia. Então isso é um volume de leite altíssimo para empresa. O volume de leite, nós chegamos a 2 milhões e 400 mil litros por mês. Então é uma cadeia que funciona muito bem. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Do volume diário do leite *in natura*, 15 mil litros são provenientes das fazendas próprias da empresa que, ao verticalizar a produção do seu principal insumo, não supre sua necessidade

diária, obrigando-a a comprar o leite no entorno e em outras localidades próximas, como no Rio Grande do Norte e em Campina Grande. Seus principais fornecedores desse insumo representam 15% do total das compras de matérias-primas.

Ressalta-se que o leite *in natura* é vulnerável aos riscos de contaminação e adulterações, em que seu estado de conservação, manuseio e tratamento térmico impactam na sua integridade físico-química necessária ao consumo humano.

Dessa forma, a distância entre a fonte do recurso e a fábrica assume importância, inclusive em decorrência dos custos logísticos necessários ao seu transporte, e pode contribuir para a decisão da localização de um laticínio. Indagado sobre os motivos da compra do leite *in natura* não ultrapassar as regiões próximas à fábrica, o gerente administrativo e financeiro da empresa estudada explicou:

Nós conseguimos trazer leite até de Piancó, Itaporanga, se é um local muito distante, a logística fica muito cara. Tem que avaliar muito também isso, pode ser que o leite seja barato, mas tem que ver o custo logístico, que isso é uma realidade, ou no futuro, a empresa ter uma outra fábrica próxima a essa região. Existe uma região muito forte que é ali onde ficava a Lebon, na região de Campina Grande. Então ali tem vários produtores, tem a região de Jaguaribe, que é aqui no Ceará que tem vários produtores de leite e nós temos agora uma unidade fabril também em Jaguaribe, ela é fábrica de queijo e nós estamos utilizando desses parceiros produtores de leite para produzirmos queijos. Então é uma fábrica nova, começou no final de 2017. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

As transações com os fornecedores do leite acontecem sem contratos formais e com a intermediação de 11 corretores que captam o insumo, com relação de negociação de longa data. Para essa captação, a empresa estudada conta com tanques de armazenamento em determinados lugares, de onde o transporte, que também é próprio, é realizado para as dependências da empresa, no período D+1, isto é, o leite que é ordenhado em um dia é recebido pela empresa no dia seguinte, conforme explica o gerente administrativo e financeiro.

Todos os fornecimentos de leite *in natura* têm nota fiscal, não há um contrato, mas uma parceria com nota fiscal, eles emitem nota fiscal, nós pagamos através das notas em contacorrente, então há um processo já formalizado. É como se fosse um fornecedor que não tem um contrato, mas fornece um produto para nós e emite uma nota fiscal e nós pagamos através de boleto. [...] tem corretores que estão desde o início da empresa. Então são corretores que já viraram grandes parceiros. Hoje nós temos 11 corretores. São poucos corretores, mas temos mais de 200 produtores pequenos, tem uns que entregam 100 litros, tem outros que entregam 1.000 litros. Tem um que entrega 30 litros. Então depende muito da região. Tem região que pega mais leite e tem região que pega menos leite. [...] O transporte do leite *in natura* é nosso também. Nós temos vários lugares que temos tanques, então enche os tanques de leite e os caminhões vão e traz para cá. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Observa-se que as negociações com os produtores e corretores do leite *in natura*, realizadas sem contratos formais, são consideradas pela empresa estudada como parcerias, em que é dada preferência àqueles que tem transações anteriores com ela, podendo-se perceber longa duração de relacionamento.

Todo o fornecimento do leite é acompanhado e negociado sob a responsabilidade do coletador de captação de leite, funcionário da empresa estudada, que inclusive verifica *in loco* direto com o produtor se o insumo apresenta as especificações exigidas, tais como qualidade, teor de gordura, características do pasto onde a vaca é criada, e coordena os conflitos quando surgem, atuando como fomentador da parceria entre a empresa, produtores e corretores do leite.

Tem que ser analisada a qualidade do leite, ele não pode colocar água no leite, o pasto ou o local que a vaca é criada, tudo isso é avaliado. Não adianta você ter um local que é muito bagunçado, de baixa qualidade com muita gordura, tudo isso é ruim. Tem que ter um equilíbrio em tudo isso para não ter prejuízo em nossos produtos. [...] nós temos um profissional que acompanha todos os produtores, todos os corretores, ele viaja muitas vezes para saber como que está a captação de leite. Então, há um processo, há uma logística para isso, tanto interno, quanto externo. Não é simplesmente receber o leite do produtor X, vai alguém nosso lá e ver se aquele leite do produtor X está dentro das características necessárias para a empresa. Então não é só receber, é ver como está pegando esse leite. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Observa-se que as especificidades técnicas do leite *in natura*, que é suscetível às contaminações e adulterações, além da especificidade de localização, demandando por fornecedores próximos à empresa, podem fomentar o estabelecimento da confiança necessária à recorrência da transação com um agente em particular (corretor e/ou produtor).

Ding, Dekker e Groot (2013) explicam que uma parte da literatura sugere que experiências de colaboração anteriores fornecem informações sobre o comportamento e as habilidades do parceiro e promovem o desenvolvimento das capacidades relacionais, reduzindo a necessidade de contratos complexos dispendiosos para novas transações. O que pode justificar o relacionamento de longa duração e a ausência de contratos formais encontrados no Caso 2.

Nesta perspectiva, nota-se que a qualidade do leite, dentro dos padrões exigidos pela empresa estudada, é fator determinante para sua aquisição. Nessa empresa, investe-se no monitoramento da qualidade desde o acompanhamento de como o leite é produzido até à chegada e utilização na fábrica, com o apoio de laboratórios internos, que o transforma nas especificações necessárias ao processo produtivo, conforme explica o gerente administrativo e financeiro.

O leite que entrou na empresa é transformado depois num leite “padronizado”. O leite é padronizado para fazer iogurte porque nem todo leite é igual. A vaca dá um tipo de leite, outra vaca dá outro tipo de leite. Então precisamos padronizar o leite senão nossos produtos ficam ruins, amargam, ficam sem qualidade. Quando você padroniza

o leite, você gera outro produto, que é a gordura. Essa gordura, tem leite que dá 2%, tem leite que dá 3% de gordura, depende do leite. Então com a gordura, faço outros produtos como a manteiga, o requeijão, outros produtos. Então todo e qualquer leite dentro do padrão de qualidade da empresa vai se transformar num leite padronizado. Esse leite padronizado é aceito pela empresa. [...] antes do leite ir para a produção, é feita essa análise. Nós temos três laboratórios internos para fazer tipos de análises, não só do leite, mas também do produto acabado, do produto em processo, já para não ter problemas com o mercado. Por isso que o nosso nível de retorno ou algum problema no mercado é muito baixo. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Nessas negociações, detalhes das transações são pactuados, tais como o preço, que é estipulado pela empresa estudada, ou seja, definido pela própria compradora, que considera objetivar o melhor preço para ambas as partes, respeitando a lei da oferta e da procura. Cabe ressaltar que em 2016, segundo o IBGE, o maior preço médio do litro do leite pago ao produtor foi encontrado na região Nordeste.

No entanto, Yamaguchi *et al.*, (2005) *apud* Assis *et al.* (2016, p. 76) observam que na comercialização do leite existe muita assimetria de informações, como consequência, os preços pagos para o produtor são determinados pelos compradores que pagam o mínimo possível para ter boa margem de lucro nos derivados do leite.

O preço é definido, nós estipulamos. Quando há uma recessão de leite no mercado, nós aumentamos o leite, quando há uma expansão de leite, há uma demanda maior de leite, uma maior oferta de leite, nós diminuimos o preço, mas sempre uma coisa que não possa prejudicar o produtor. Porque, se você prejudica o produtor, prejudicamos a fábrica. Então há sempre uma parceria. Tem que ser bom para o produtor e tem que ser bom para a empresa. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

As oscilações no preço desse insumo, conforme narrado, remete-nos a uma importante contingência que afeta a produção do leite e, conseqüentemente, as condições da sua negociação. Trata-se da seca, fenômeno climático característico da região paraibana onde a empresa estudada se localiza. Para lidar com essa contingência, a principal alternativa ao fornecimento é a substituição do leite *in natura* pelo leite em pó.

Entretanto, essa alternativa prejudica a produção de queijos que, para sua fabricação, a versão em pó não pode ser usada. Assim, quanto maior a oferta do leite *in natura*, maior possibilidade de produção dos queijos. O gerente administrativo e financeiro relatou que,

O ano retrasado, devido à seca, nós tivemos uma queda enorme do leite e nós buscamos o leite em pó. Mas, mesmo assim, praticamente nós utilizamos leite em pó todos os meses. Porque o leite que nós recebemos *in natura*, ele não dá para utilizar para toda demanda que nós precisamos, mesmo assim nós utilizamos leite em pó. [...] quando está uma ausência ou uma baixa de leite *in natura*, nós diminuimos nossa produção de queijos no geral e damos foco aos produtos lácteos, que são os iogurtes, as bebidas lácteas porque nós sabemos que tem maior mercado. Então a fábrica não para. Só diminuimos a produção dos produtos “queijos”. O iogurte pode ser feito com leite em pó. Já o queijo não. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Conforme relatado, além do leite *in natura*, há aquisição do leite em pó não só em períodos de escassez do primeiro, mas para suprir a necessidade de consumo da empresa estudada. Esclarece-se que para a produção das bebidas lácteas fabricadas na sua unidade da região metropolitana do Recife é utilizado exclusivamente o leite em pó.

As compras do leite em pó se dão tanto no mercado interno quanto por meio da importação de países como Argentina e Uruguai. As negociações do leite em pó também ocorrem sem contratos formais. Quando importados, tem-se uma tramitação mais burocrática, porém sua qualidade supera o produto existente no mercado nacional, conforme descreve o gerente administrativo e financeiro.

Para importar, você tem um corretor, geralmente você contrata uma empresa, que cuida do desembaraço, da corretagem, do processo, e você só paga as taxas do imposto de importação, você paga todas as taxas, mas isso já está tudo atrelado nessa taxa do despachante. Então você só acompanha, vê o prazo que vai ser carregado, o prazo de entrega, qual o leite, aí depois o caminhão chega em Recife, lá no Suape, aí ele vem de lá para cá. O Ministério da Agricultura ele vem validar o leite, se o leite pode ser utilizado ou não e depois de validado, nós utilizamos o leite. É mais burocrático, muito mais do que você comprar o leite internamente, porém o leite fora é mais barato do que o leite interno. Por exemplo, compro um leite por R\$ 20,00 no mercado nacional, no mercado externo eu pago R\$ 16,00-17,00, mesmo com taxas, é um leite de melhor qualidade. [...] o leite nosso não é tão bom quanto o leite argentino, por exemplo, do Uruguai. O leite deles é muito melhor do que o nosso leite. Isso para o leite em pó. Aí nós buscamos esse mercado externo. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Com base no exposto e na dimensionalização da transação proposta por Williamson (1979, 1981, 1991), é possível identificar como características da transação “compra de leite *in natura*” frequência recorrente, baixa incerteza e especificidade de localização e temporal. Por se tratar do seu principal insumo, sem o qual não é possível a produção, principalmente do queijo, as transações ocorrem de forma recorrente, com recebimento do insumo em base diária.

A recorrência das transações pode impactar no relacionamento entre a empresa estudada e seus corretores e produtores do leite *in natura*, uma vez que “nas transações repetitivas pode haver ensejo para o surgimento da reputação [...] fica claro que a reputação é tangível, pode ser construída ou destruída, a partir da memória dos agentes de mercado”. (ZYLBERSZTAJN, 2000, p. 28). No Caso 2, o longo relacionamento entre a empresa estudada e os fornecedores do leite *in natura*, adicionado as altas exigências sobre a qualidade do insumo requeridas, sinalizam a construção de reputação entre eles.

Nesta perspectiva, abre-se a possibilidade para o comportamento colaborativo entre os agentes do Caso 2, mitigando ações oportunistas pelo desejo mútuo de continuação da relação. Conforme considera Zylbersztajn (2000, p. 31) a reputação “representa uma motivação

pecuniária”, explicando que “o indivíduo não rompe o contrato por saber que se o fizer terá interrompido o fluxo de renda futura, sendo que o custo do rompimento supera os benefícios para o agente ao computar o valor presente da renda futura”.

Quanto à incerteza na transação do leite *in natura*, não alcança lugar de destaque uma vez que as possíveis contingências relacionadas, por exemplo, à escassez desse insumo em virtude de variações climáticas, foram consideradas pelo gerente administrativo e financeiro como não prejudicar a oferta do insumo, que justifica:

A oferta vem melhorando. Na verdade, as regiões no geral elas estão aprendendo a trabalhar na seca, as pessoas estão aprendendo a trabalhar com ração, manejo, então o gado que nós utilizamos ele não vem diminuindo, vem aumentando, por isso que o nosso queijo, nosso faturamento vem aumentando, o número de leite vem aumentando. Não está tendo uma queda, mesmo numa seca que nós vivemos que é uma região de sertão, nós temos uma oferta de leite muito boa, porque tem lugares no Brasil que, mesmo com chuva, não tem tanta oferta de leite como nós temos aqui. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO).

Além das situações climáticas adversas suscetibilizar a empresa estudada a riscos de desabastecimento, o leite em pó como produto substituto, encontra variada opção de fornecimento nos mercados internos e externos. No entanto, quando importado, pode elevar tais riscos em virtude do tempo mais longo de transporte, problemas alfandegários, conflitos nos acordos comerciais entre os países, dentre outros.

Conforme lembram Manita, Vanelle e Salles (2010) o risco do desabastecimento do ativo, como neste caso do leite, acarreta também riscos operacionais e financeiros, tais como comprometimento da operação industrial, interrupção do faturamento, cessão de lucros e impacto na estratégia competitiva. Nesta perspectiva, o grau de incerteza nas transações de compra do leite se elevaria.

Entretanto, o gerente administrativo e financeiro da empresa estudada demonstra não perceber grau elevado de incerteza quanto ao fornecimento do leite *in natura*, conforme acima. Corroborando com essa percepção e de acordo com os dados agropecuários disponibilizados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, o Brasil alcançou a posição do 5º maior produtor mundial de leite em 2016, com uma produção de 33,62 bilhões de litros, em que o Nordeste contribuiu com 11,2% desse total, produzindo 3,77 bilhões de litros e a Paraíba com 178,4 milhões de litros.

O município paraibano no qual se localiza o laticínio estudado apresentou o maior rebanho bovino da Paraíba em 2016. Esse dado, junto com as estatísticas de produção nacional e regional do leite, sinalizam que a região na qual está localizada a empresa representante do

Caso 2 apresenta significativo potencial ofertante do insumo, respaldando o entendimento de baixa incerteza.

Adicionalmente, observa-se iniciativas de melhorias dessa produtividade, por meio de programas governamentais federais e estaduais, que corroboram o entendimento do entrevistado a respeito do aumento na oferta de leite. Pode-se exemplificar a participação da empresa estudada em projetos de assistência técnica rural ao produtor de leite⁶, por meio do Programa Leite Saudável do MAPA⁷.

Conforme o MAPA, o Programa Leite Saudável se trata de projetos desenvolvidos por pessoas jurídicas que comprem leite *in natura* e o processam para venda, dando-lhes o direito de recuperar 50% da contribuição de 9,25% do PIS/Cofins, desde que destinem o equivalente a 5% desses recursos a iniciativas que promovam a melhoria da qualidade e da produtividade dos produtores de leite.

Essas iniciativas corroboram com o entendimento de que a agroindústria do leite desencadeia o crescimento a montante e a jusante dos sistemas de produção e passa a assumir papéis antes desempenhados pelo Estado, como é o caso do crédito rural e da assistência técnica. (SOUZA; AMIN; GOMES, 2009). Por outro lado, também podem contribuir para estreitar os laços entre o produtor de leite e a agroindústria, fomentando a confiança entre eles, o que pode contribuir para minimizar os riscos de oportunismo nas transações de compra do leite *in natura*.

Tais iniciativas podem colaborar para intensa interação entre a empresa estudada e os seus fornecedores do leite *in natura*, reforçada pela recorrência das transações entre eles, e ajudam na construção da reputação, conforme discutido anteriormente. Formada a reputação, atribui-se um valor ao comportamento não-oportunístico dos agentes, o que contribui para a diminuição dos custos de transação, devido à menor necessidade de salvaguardas contratuais, baixando os custos de preparação e monitoramento dos contratos. (ZYLBERSZTAJN; NEVES, 2000).

Nesta perspectiva, entende-se que a intensa interação entre a empresa representante do Caso 2 e os corretores/produtores do leite *in natura* e sem contratos formais, conforme

⁶ Processo n.º 21032.001198/2015-36, aprovado no Diário Oficial da União, em 17 de junho de 2016, com período de vigência de 01/10/2015 a 30/09/2018.

⁷ Disponível em <http://www.agricultura.gov.br/noticias/programa-leite-saudavel-beneficia-cerca-de-7-mil-produtores-em-4-estados>. Acesso: 20/05/18.

comentado, corrobora para o modo de coordenação escolhido ter como base o contrato relacional, amparado por reputação e/ou laços sociais.

A governança relacional difere da contratual em virtude da confiança depositada na estrutura informal e na auto-execução de cada parte (CAO; LUMINEAU, 2015). Sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação, a contratação relacional ajuda a caracterizar a governança bilateral e a governança unificada, isto é, estão presentes nos modos híbridos e hierárquicos da governança das transações. O elemento definidor final da escolha de um desses modos de governança é a especificidade do ativo.

Assim, dentre os fatores determinantes da especificidade de ativos previstos por Williamson (1991), a especificidade de localização e a temporal estão presentes no leite *in natura* transacionado pela empresa estudada. Os ofertantes desse insumo se situam nas regiões próximas à fábrica em virtude de ganhos na logística, provenientes da celeridade no transporte e menor custo pela menor distância percorrida, embora necessite de transporte especial de alto valor econômico. A perecibilidade do insumo está ligada à redução drástica do seu valor, caso não seja processado em um certo período de tempo.

Nesta perspectiva, considera-se as transações do leite *in natura* de média especificidade, uma vez que Williamson (2012, p. 68) entende como “transações altamente idiossincráticas aquelas nas quais os ativos físicos e humanos requeridos para a produção são extensivamente especializados”. E complementa, considerando como transações mistas aquelas em que o grau de especialização dos ativos é menos completo, cuja contratação externa destes componentes pode ser preferida em função das considerações de economia de escala.

Diante desse contexto, observa-se a criação de interdependência entre a empresa estudada e os seus fornecedores do leite *in natura*, que pelos fatores determinantes da média especificidade das transações com esse insumo e a prevalência do contrato relacional entre eles, faz a escolha da empresa representante do Caso 2 pela governança híbrida da transação, na modalidade de governança bilateral, aderente às prescrições da Teoria dos Custos de Transação. Breitenbach e Souza (2015) também constataram a governança híbrida na cadeia produtiva do leite no Rio Grande do Sul.

Em dois dos quatro casos estudados por Breitenbach e Souza (2015), considerados como monopsonios, a governança híbrida mostrou características mais próximas da hierarquia, justificada pelos autores em virtude das empresas processadoras deterem o controle parcial sobre os seus fatores de produção, por meio da possibilidade de definir o preço que mais lhe convém, revelando alta assimetria de poder. Tal situação também foi encontrada no Caso 2, pois a empresa estudada define os preços a pagar nas transações do leite *in natura*.

Adicionalmente, a empresa estudada também demonstra um controle parcial dos fatores de produção da matéria-prima, uma vez que mesmo não tendo a propriedade deles, tem o seu controle. Esse controle pode ser constatado por meio do intenso monitoramento da qualidade do leite junto ao produtor, conforme visto, o que a levou ao ponto de investir em equipamentos para fabricação de ração bovina, que é utilizada também nas transações com os seus fornecedores do leite, além do consumo próprio nas fazendas que possui.

Assim, o modo híbrido encontrado no Caso 2 também possui características mais próximas da hierarquia, assim como encontrado por Breitenbach e Souza (2015) para os monopsônios que estudaram.

Cabe ressaltar ainda que a empresa estudada no Caso 2 apresenta a verticalização para trás de outros insumos, tais como: produção de parte do leite *in natura* que consome, produção de polpas de frutas destinada a inserção em alguns produtos do seu portfólio, a exemplo do iogurte bicamada e o doce de leite com ameixa; fabricação de todas as garrafas utilizadas para envasamento dos seus produtos; e logística própria para o transporte do leite *in natura* junto ao fornecedor, conforme explicam os entrevistados.

Na realidade aqui, o nome é fábrica, mas nós temos várias fábricas aqui dentro: tenho fábrica de garrafas, fábrica de iogurte, fábrica de sucos, negócios distintos. Lá em Sousa nós produzimos a própria polpa, aí aqui nós só trabalhamos com leite em pó, mas em Sousa nós trabalhamos com o leite *in natura*. Nós temos fazendas que produz o leite *in natura* para a fábrica e assim sucessivamente. (GERENTE COMERCIAL).

Tanto a fábrica em (nome do município paraibano), como aqui também (Região metropolitana do Recife-PE) tem a fábrica de embalagens. (SÓCIO e DIRETOR COMERCIAL).

Só vamos buscar fora, quando não tem jeito. (Risos). (GERENTE COMERCIAL)

Quanto às justificativas para fabricação das embalagens oferecidas pelos entrevistados, tem-se menor estoque, maior controle de qualidade, higiene e manuseio, conforme explicam os entrevistados.

Consideramos, com certeza, que é mais barato produzir do que comprar. [...] Agilidade no processo, não precisa estocar muito estoques, se você fosse comprar, você tinha que ter um estoque maior. Então, aqui a palavra de ordem é agilidade, nosso processo é toda uma logística para que possa dá certo até o consumidor final. (GERENTE COMERCIAL)

Nossa empresa já é uma empresa grande, não é? É uma empresa grande e a escala de produção já permite que a gente tenha como se fosse setores separados. [...] Hoje, quando nós fabricamos nossa embalagem, nós temos a oportunidade de garantir o processo de qualidade, a higiene, manuseio, não é? E quando a gente traz de fora, a gente ainda corre um certo risco até de traslar. Então assim, talvez o custo que a gente consegue reduzir... (SÓCIO e DIRETOR COMERCIAL)

Dentre as razões apontadas por Zylbersztajn e Neves (2000) para integração vertical, está o elevado nível de especificidade, situação observada no Caso 2, e entende que “mais integração não significa necessariamente maior eficiência, ou mesmo, maior lucro”, explicando que “os eventuais ganhos de escala ou os ganhos monopolísticos esperados de uma posição dominante de mercado, podem ser eliminados caso se considere os custos relativos à escolha do modo de governança”. Essa é uma reflexão que também pode ser oportuna para as transações à jusante da sua cadeia, quando atua como fornecedora dos produtos que fabrica.

Diante do exposto, caracteriza-se o principal insumo (leite *in natura*) comprado na indústria estudada no Caso 2 com especificidade de ativo em nível médio, uma vez que apresenta especificidade de localização e temporal, e suas aquisições acontecem por meio da governança híbrida, baseada no contrato relacional.

4.3.3 Caso 3

Os principais insumos da empresa que são adquiridos de fornecedores por meio de contratos formais são relativos às embalagens, aditivos para esmaltes e coque de petróleo. As compras são realizadas para todas as unidades fabris que utilizam tais insumos e os contratos celebrados abrangem um período de 12 meses. Para serem renovados, há renegociações anualmente, principalmente com relação aos preços e outras condições comerciais.

A contratação de um novo gestor para as compras está ocasionando mudanças nos processos licitatórios da empresa estudada, cuja seleção de fornecedores se baseava naqueles cadastrados e na negociação direta com eles por cotação, sem outros critérios de avaliação. Tais mudanças se referem ao estabelecimento de critérios para seleção de fornecimento relacionados ao preço (custo), qualidade e prazo, conforme explicam os entrevistados.

Os potenciais fornecedores são tratados como fornecedores normais. Nossos preços são livres, praticamente abertos. Há uma tomada de preços no mercado, então todos os fornecedores são tratados de forma igual. Temos cadastro de fornecedores, eles passam por uma aprovação, mediante isso, eles podem ir cotando os nossos itens. Então, surgiu a necessidade, temos um leque de fornecedores para aquele item específico, fazem a tomada de preços, ... Para decisão não tem critério predominante. Existem três formas de você tomar as decisões: preço, qualidade e entrega. São esses três pilares que você toma a decisão. Não pode tomar nenhuma, nem outra. Eu tenho autonomia para tomar essa decisão. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

Eles são habituais. Em geral ... bom, a gente também está agora numa mudança porque entrou uma pessoa nova na área de compras que é o superintendente e está promovendo algumas mudanças, mas até a entrada dele, não tem muito esta questão de avaliação não. Já temos os fornecedores na carteira e, toda vez que precisa, é só entrar em negociação com eles por cotação. (CONTROLLER)

O tempo decorrido entre as negociações com os fornecedores até a assinatura do contrato ou fechamento da transação acontece em um prazo médio habitual de 30 a 40 dias, as entregas dos insumos provenientes dessas negociações se dão dentro de uma semana e não costuma haver extrapolação frequente desses prazos. O superintendente de compras ressaltou que “90% dos fornecedores são localizados regionalmente, perto da empresa”, o que pode justificar a rapidez no recebimento dos insumos adquiridos.

A combinação dos critérios qualidade, custo e prazo seleciona os fornecedores sem preferência daqueles contratados anteriormente. Este intento foi declarado pelo superintendente de compras, porém diverge da percepção do controller, ao afirmar que fornecedores contratados anteriormente têm preferência nas negociações. Tal discordância pode sinalizar a mudança do *modus operandi* na seleção de fornecedores pretendida pela empresa, passando de uma perspectiva mais informal e relacional para outra mais formal e profissionalizada, com a contratação de novo gestor para o setor.

Quanto às opções de fornecedores dos principais insumos, os entrevistados percebem como variadas as alternativas, por serem encontradas facilmente no mercado, inclusive o regional. Entretanto, essas opções se reduzem quando observados critérios técnicos de alguns desses insumos, dentro das especificações exigidas pela empresa estudada, como destacado pelo controller para o fornecedor de embalagens:

No caso do Fornecedor W que tem outros fornecedores, tem o Fornecedor Z, tem mais uns dois ou três, mas tem umas determinadas embalagens que só o Fornecedor W fabrica é que resiste ao processo produtivo, as outras se rasgam, entendeu? Então, a gente fica limitado neste ponto, pelas especificações, qualidade, exatamente. (CONTROLLER)

Ilustrando esse entendimento do controller e a título exemplificativo, observa-se que a última etapa do processo produtivo do cimento na empresa estudada é a ensacadeira, cuja total automatização compreende desde a aplicação do produto na embalagem até seu carregamento nos veículos transportadores, sendo este último realizado por sucção e respeitada uma distância predeterminada entre a sacaria e a grade do caminhão, com a finalidade de evitar o rasgamento da sacaria.

Dessa forma, a qualidade da embalagem também influencia na prevenção do desperdício no processo produtivo do cimento, uma vez que, segundo o engenheiro de processos, “se acontecer de rasgar um saco a gente não consegue reaproveitar”.

Tanto o volume de pedidos, quanto sua frequência e a frequência de entrega desses principais insumos são percebidos pelos entrevistados como alto. Para o superintendente de

compras “o volume de pedidos é alto. Eu tenho em torno de 3.000 pedidos por mês. A frequência é mensal e acontece entrega todos os dias”. O controller destaca ainda que, no caso de alguns fornecedores, a frequência é quinzenal, como em relação às entregas das embalagens e do coque de petróleo.

Apesar de perceberem como variadas as opções de fornecimento no geral, adicionado ao alto volume mensal de pedidos e as especificações de qualidade exigidas pela empresa estudada, observa-se concentração de fornecimento em poucos agentes, que, segundo o superintendente de compras, de um universo de 1.700 fornecedores ativos (no geral) “os contratos com os três principais fornecedores representam 40% do volume de compras”. Porém, isso não restringe ou elimina a possibilidade de alternativas em substituí-los.

Do universo de 1.700 fornecedores ativos, 30 possuem contratos, sinalizando que o lastro contratual não é a regra para todas as compras realizadas pela empresa estudada, e sim para os mais representativos, chegando a totalizar 120 mil contratos por ano (incluindo insumos e serviços contratados), segundo o superintendente de compras. Para estes fornecedores representativos, a contratação formal se dá desde o início da relação, cuja duração total de relacionamento excede 10 anos.

Os entrevistados percebem que nesses contratos estão incluídos todos os termos necessários sobre os detalhes da transação, tais como as quantidades de fornecimento, cláusulas de reajuste, etc. e não deixam muita margem para interpretações, uma vez que são extensamente analisados pelos setores jurídicos das partes envolvidas, conforme esclarecem os entrevistados.

[...] analisa ele (contrato) funcionalmente de forma jurídica de ambas as partes, não é? Tanto o nosso fornecedor como nós mesmos. [...] O fornecedor passa o padrão (modelo de contrato), a gente tem o nosso padrão, aí depois segue-se com as cláusulas e com os aditivos pertinentes. Vai se ajustando as cláusulas, nem lá e nem cá. Então os termos do contrato são bem especificados. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

Geralmente eles são bem detalhados, tem cláusulas assim de valores de fornecimento, cláusulas de reajuste, é bem detalhado. (CONTROLLER)

Incluem termos para gerenciar as transações, por meio, por exemplo dos KPIs – *Key Performance Indicator*, como indicadores de entrega, em termos de quantidade, qualidade, como são monitorados, etc. Porém, na visão dos entrevistados, nos contratos não estão contempladas cláusulas com critérios para punir ou premiar o fornecedor, ou se existem não são aplicadas. Ressaltam que existe o monitoramento do fornecedor que leva em consideração a pontualidade das entregas, a quantidade combinada, se ocorreu a entrega de todos os produtos e de acordo com os requisitos de qualidade exigidos, dentre outros.

Quanto à inclusão de termos para resolução de conflitos, os entrevistados esclarecem que é eleito um fórum de uma Comarca para tanto, afastando, portanto, a solução por meio de arbitragem privada. As cláusulas relativas aos termos sobre encerramento da transação, de acordo com os entrevistados, são incluídas no contrato e especificam os períodos desse encerramento, os motivos que causam essa possibilidade, as situações de notificação às partes e os prazos para descontinuidade da relação. “Em geral é a rescisão com aviso prévio de 30, 60, 90 dias” (CONTROLLER). Para o superintendente de compras:

Tem os períodos que fala quando eu posso encerrar, quais são os motivos que eu posso encerrar a transação, também existem cláusulas que eu posso, que eu tenho que notificar o rompimento também, eu não posso romper do dia para a noite e nem o fornecedor do dia para a noite. Então existem os períodos, né? de renúncia do contrato. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

Quanto à flexibilidade e resiliência de termos nas cláusulas contratuais vulneráveis a um ambiente externo incerto, os entrevistados percebem ausência de detalhamento contratual para essas circunstâncias, o que geralmente demanda o rompimento do contrato ou a sua repactuação. Excetua-se o contrato com o fornecedor de coque, uma vez que é atrelado ao preço internacional do petróleo.

Geralmente você pactua os preços e as quantidades, não é? Quando você tem uma mudança de cenário, às vezes você rompe o contrato e busca um cenário diferente, tá? Isso dependendo o quanto você vai ganhar. Geralmente ou você conversa ou repactua o contrato de outra forma. Não existe uma maneira de uma mudança de cenário no país, você fazer um ou outro, sempre você vai ter um meio termo. Então, não tem cláusulas específicas que vá tratar essas contingências. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

Um deles que eu te falei tem sim cláusulas específicas para tratar contingências, que é o da Petrobrás, porque ele é atrelado ao preço internacional do petróleo, ele é RNEST⁸ o preço aqui. Os demais não têm esse detalhamento. (CONTROLLER)

A pouca flexibilidade contratual percebida pelos entrevistados também se estende ao fornecimento de alternativas ou possíveis soluções para responder a diferentes contingências que possam surgir durante sua execução. Os problemas de entrega, de qualidade e outros são gerenciados pelo gestor do contrato ou motivam o rompimento contratual, reforçando a ideia de maior rigidez, conforme explicam os entrevistados.

⁸ Conforme explica o Controller entrevistado, RNEST – Preço do coque na distribuidora, que é composto do preço internacional do coque verde de petróleo, convertido para R\$ pela média do USD (*United States Dollar*) dos últimos 12 meses.

Dependendo do tipo de contrato, você tem os problemas de fornecimento sim. Os contratos não podem ser rompidos do dia para a noite. Têm contratos rompidos no meio deles porque você tem realmente os problemas de entrega, os problemas de qualidade, toda uma série de problemas. Aí está na mão do gestor do contrato. É na minha responsabilidade. Minha e do dono. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

A impressão que tenho é que está bem amarrado, não tem muita flexibilidade não. (CONTROLLER)

Segundo a percepção dos entrevistados, entende-se que os contratos com os fornecedores dos insumos mencionados especificam todos os termos relevantes das transações, sua gestão e seu encerramento, porém apresentam o detalhamento padrão quanto à escolha das instâncias de resolução de conflitos e pouco ou nenhuma especificação quanto ao estabelecimento de critérios para punição ou premiação do desempenho do fornecedor.

Conforme comentado acima, os entrevistados também percebem pouca flexibilidade e resiliência nos termos contratuais diante de contingências que possam surgir durante a execução do contrato. Para alterá-los, em decorrência das contingências ou de outros motivos, o poder da empresa estudada é limitado, principalmente, pela dependência dela em relação à qualidade desejada e ao volume contratado.

Quando questionados sobre as dificuldades que a empresa estudada teria em encontrar negócios alternativos, caso houvesse término de relacionamento com os seus principais fornecedores, o superintendente de compras ponderou:

Considero que é difícil substituir fornecedores, não só pela qualidade, não existe só isso em nível de qualidade. Também a questão do preço, da qualidade e do volume contratado. O volume é o principal. Teria dificuldades por causa do volume, por causa da matéria prima específica, por causa do *business* que ela atua, não seria algo fácil de fazer para mudança para outro mercado não. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

Do exposto, entende-se que as transações de compra de embalagens, de coque e de aditivos para esmaltes são recorrentes. Reconhece-se essa recorrência em virtude de se tratar de insumos indispensáveis ao processo produtivo da empresa estudada, cujos pedidos têm suas entregas com rapidez, em média uma semana, devido inclusive à condição de localização próxima dos fornecedores, e não havendo extrapolações frequentes deste prazo.

Além da frequência recorrente e com base nas outras dimensionalizações da transação proposta por Williamson (1979, 1981, 1991), é possível identificar como características das referidas transações baixa incerteza e baixa especificidade de ativos. A incerteza não alcança lugar de destaque uma vez que as possíveis contingências relacionadas, por exemplo, à escassez desses insumos, não preocupam os entrevistados por considerarem que são materiais

encontrados facilmente no mercado, inclusive no regional, tendo, portanto, opções de fornecimento.

No entanto, observa-se a existência de algumas peculiaridades nas transações de compra de coque e de embalagens. As transações de compra do coque de petróleo são realizadas tendo apenas um fornecedor (empresa de economia mista federal) no território nacional, resultando em termos monopolísticos pela alta qualificação desse ofertante. Porém, a empresa estudada também importa esse insumo, quando necessário.

Quanto às transações de compra de embalagens, observa-se alternativas de fornecedores uma vez que não requerem características físicas e de composição personalizadas. Entretanto, em virtude do critério qualidade adotado pela empresa estudada para selecionar seu ofertante, os entrevistados afirmaram que apenas um dos fornecedores para algumas das embalagens cumpre esse requisito em compatibilidade com o exigido.

Nesta circunstância, observa-se a ocorrência do que Williamson (1979) denominou de transformação fundamental, significando que uma competição de grandes números no começo é efetivamente transformada em uma condição de pequenos números na competição *ex-post*.

Em virtude da compra de embalagens ser recorrente, pode ter ocorrido um processo de aprender fazendo entre os agentes, o que levou o fornecedor de embalagens a adquirir informação privilegiada sobre os requisitos desejados pela empresa estudada, que por sua vez, incorporou especificidades técnicas de qualidade para esse insumo a fim de compatibilizá-lo ao seu processo produtivo. Assim, conforme explica Williamson (2012, p. 55) “a contratação sem rosto é então suplantada pela contratação na qual importa a identidade em pares das partes”.

Nesta perspectiva, observa-se idiosincrasia na transação de compra de algumas embalagens decorrente dos ativos humanos envolvidos. Williamson (2012) explica que economias adicionais específicas à transação podem se acumular à medida em que são feitas adaptações sucessivas e atingidos acordos periódicos de renovação contratual, permitindo a realização de economias de comunicação em virtude da familiaridade entre as partes.

Essa familiaridade pode fomentar a confiança necessária à condução de negociação em que o comportamento oportunista seja desestimulado pelo interesse mútuo na continuidade da relação. “As relações de troca idiosincráticas que são caracterizadas por maior confiança pessoal sobreviverão a maiores tensões e mostrarão maior adaptabilidade”. (WILLIAMSON, 2012, p 56).

Conforme visto anteriormente, o longo tempo de interações entre o fornecedor de embalagens e a empresa estudada, parece ter influenciado suas transações em virtude das expectativas formadas pelo próprio histórico da relação comercial.

Por outro lado, tais circunstâncias não impedem o desenvolvimento de fornecedores de embalagens que possam suprir as exigências da empresa estudada, dada a existência de alternativas de ofertantes para tanto, especialmente em virtude da mudança de perspectiva na política de compras com a contratação do novo gestor para o setor.

Assim, o fornecimento em geral para as embalagens, coque e aditivos para esmalte acontecem com lastro contratual formal, no curto prazo, mas com possibilidade de renovações, em cujo processo licitatório prevalecem as condições comerciais de preço, prazo e qualidade sem priorização de fornecedores com histórico comercial com a empresa estudada. Neste contexto, observa-se que as transações são organizadas pela via de mercado.

Para Barney e Hesterly (2012, p 134) “as formas de governança de mercado dependem dos preços, da competição e dos contratos para manter todas as partes interessadas em uma transação, informadas de seus direitos e responsabilidade”. A condição de competição na empresa estudada é favorecida pela alternativa de ofertantes para os seus insumos, a dependência dos preços também pode ser verificada por ser um dos critérios de seleção adotados por ela e a opção pela celebração de contratos formais ratificam a escolha da empresa estudada pela governança de mercado.

Cabe ressaltar que “o custo de usar o sistema de preço envolve atividades tais como a descoberta de quais são os preços, a negociação e renegociação dos contratos, a fiscalização e a resolução de conflitos” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p 133). As atividades de negociação e renegociação contratuais, sua fiscalização e resolução de conflitos podem ser analisadas por meio das características dos contratos, que se referem à: inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura contingencial.

Na empresa estudada, a percepção dos entrevistados sobre tais características permite considerar a existência de lacunas contratuais relativas ao: melhor detalhamento no estabelecimento de critérios para avaliação da performance contratual com punição ou premiação do desempenho do fornecedor; desenvolvimento de instância específica para resolução de conflitos (além do padrão); e pouca flexibilidade e resiliência nos termos contratuais diante de contingências que possam surgir durante a execução do contrato.

De acordo com a Teoria dos Custos de Transação, a principal função dos contratos é salvaguardar contra o comportamento oportunista das partes dentro da relação negocial e que, por causa da racionalidade limitada, o contrato é inerentemente incompleto. Na empresa estudada, a incompletude dos contratos pode ser observada por meio das suas lacunas que, juntamente com a sua gestão, podem não minimizar de forma eficaz o risco relacional.

Corroborando com a necessidade de melhorias nos contratos, o superintendente de compras opina:

Eu só acho que a parte de contrato ela tem que ter uma gestão mais efetiva, tem que ser melhorada toda a gestão, contratos da fábrica de cimento, contratos de mão-de-obra, contratos de serviços precisam ser aprimorados, precisam ser melhorados. (SUPERINTENDENTE DE COMPRAS)

No entanto, além do contrato, pode-se observar que o mecanismo de preço próprio da governança de mercado ajuda a mitigar o risco relacional do comportamento oportunista, graças à concorrência, conforme explica Speklé (2001), que limita com eficácia e a baixo custo todas as inclinações oportunistas. Assim, a empresa estudada mostra alinhamento à Teoria dos Custos de Transação, ao optar, de forma geral, pela governança de mercado para estruturar suas transações de compra de embalagens, coque e aditivos para esmaltes.

Diante do exposto, caracteriza-se os principais insumos (coque e embalagens) comprados na indústria estudada no Caso 3 com especificidade de ativo em nível baixo, sendo suas aquisições organizadas pela via de mercado. Os contratos com os fornecedores desses insumos podem ser caracterizados como sendo formais, com vigência de curto prazo e incompletos devido à existência de lacunas contratuais.

4.3.4 Caso 4

Os insumos adquiridos pela empresa representante do Caso 4 que foram objeto de análise são: polímero de Etileno e Acetato de Vinila (EVA) e a estamparia ou transfers (aviamentos), adquiridos por meio de contratos anuais com renovação automática. No que se refere ao polímero de EVA, a compra é corporativa, realizada pela matriz situada em Franca-SP, enquanto que a aquisição da estamparia é descentralizada e se dá por comprador regional, conforme explicam os entrevistados.

[...] a compra exatamente, o contrato com o fornecedor, não sou eu. Nós temos outra equipe que faz isso. É centralizada na matriz, que é em Franca-SP, um comprador central, não é? e temos outra compradora daqui, mas a compradora aqui é de menor porte para comprar aviamentos necessário para a produção na região mesmo, mas a matéria prima em si é comprada em Franca mesmo, que é centralizada em Franca. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Quem faz as compras é o corporativo, compra para todas as empresas do grupo e negocia. Nós aqui, a gente monitora as entregas. Eu tenho acesso aos contratos, na função que eu ocupo, mas, por exemplo, o responsável pelo suprimento já não tem acesso, apenas eu repasso para ele algumas condições principais. (GERENTE GERAL)

As entregas do polímero de EVA comprado são mensais, acontecem numa frequência de duas a quatro vezes, totalizando 30-36 toneladas por mês, uma vez que cada envio desse insumo corresponde à capacidade total de carregamento do veículo que transporta. O supervisor de logística, que também é responsável pela área de suprimentos, revela insatisfação pela impossibilidade de entrega de cargas fracionadas, conforme explica.

Para a empresa, no meu ponto de vista, inclusive eu sugeri de fazer uma compra fracionada, porém, pelo contrato, ele como fornecedor, ele só se dispõe a fornecer com o carro fechado. Para mim seria melhor fracionada porque o meu capital de giro fica mais baixo, eu gasto menos para comprar, posso usar um *lead time* diferenciando, posso comprar mais vezes também, não é? e aí o meu recurso eu não posso gastar de uma vez só. Então se eu vou utilizar uma tonelada de matéria prima, não é? porque eu vou comprar dez? Para que passar dez semanas com material estocado? (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Apesar do supervisor de logística afirmar que a empresa possui capacidade de estocar o insumo mesmo acima da sua necessidade, uma vez que dispõe de almoxarifado com estrutura física que comporta a quantidade recebida, observa-se que a negociação com o fornecedor do polímero de EVA centralizada na matriz parece não levar em conta as peculiaridades das unidades produtivas para as quais se destinam o insumo comprado. Além disto, o gerente geral explica que as vendas do produto final sofrem variações sazonais heterogêneas que dificultam a previsão, o que adiciona dificuldades de negociações nas compras no que diz respeito ao volume.

Embora seja possível desalinhamentos entre as quantidades recebidas e as necessárias, a negociação centralizada do composto (polímero) de EVA é percebida pelo supervisor de logística como sendo benéfica, por aumentar o poder de negociação do comprador corporativo, devido à compra em grande volume para todas as unidades do grupo que também trabalham com esse insumo, “então eles comprem em grande volume e o mesmo comprador tem um poder de negociação maior, então, centralizando, a empresa conseguiu ter um poder de barganha melhor” (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA).

Como se trata de um importante insumo do processo produtivo da empresa estudada, o polímero de EVA representa em torno de 49% das matérias primas compradas, cuja opção de fornecimento é concentrada em uma petroquímica, que possui filiais na região Nordeste. Entretanto, esse insumo possui baixo nível de especificidade, não exigindo características técnicas específicas para a empresa estudada, conforme explica o gerente geral e o supervisor de logística.

Têm outros clientes que usam a mesma especificidade do polímero. [...] no caso do polímero, como gasolina, é gasolina aqui e em qualquer lugar. O polímero é aqui e em qualquer lugar do mundo a mesma especificação. (GERENTE GERAL)

O polímero não é personalizado para nós. Ele pode ser utilizado noutra indústria também. Inclusive nós pegamos às vezes emprestado em outras unidades, quando o nosso pedido está baixo, a mercadoria está em trânsito. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Quanto à estamperia, trata-se de uma arte confeccionada em forma de adesivo, uma espécie de produto gráfico, personalizado, adquirida em pares, num volume atual entre 30 a 80 mil pares por mês, representando em torno de 18% do total das compras para a unidade de João Pessoa. Como se trata de um insumo comprado descentralizadamente, por essa unidade, uma vez que é a única do grupo a produzir sandálias atualmente, foi preciso desenvolver fornecedores locais, conforme explica o gerente geral.

A estamperia seria um desenho que é colocado na borracha (sandália), eles fabricam tipo um adesivo, como você adesiva um caderno. Eles fabricam um adesivo, uma arte, nós enviamos para eles com a imagem que a gente quer e mandam para a gente. Aqui tem um processo para aplicar essa estampa na sandália. Esse fornecedor pode ser enquadrado como gráfica. Esse de Campina é uma empresa que fornece tinta e tem uma gráfica, esse tipo de produto pode ser enquadrado como gráfica. (GERENTE GERAL)

Para reforçar a personalização que a estamperia possui, o gerente geral explica que sua composição precisa ser compatível com a da sandália produzida na empresa estudada, o que demanda a necessidade de desenvolvimento de fornecedores específicos para atender às exigências de compatibilização, acarretando em um processo de aprendizagem por parte desse fornecedor.

Nossa sandália tem uma composição específica, então não é qualquer estampa que é compatível com ela. Ela requer desenvolvimento, por isso a gente mantém três ou quatro fornecedores que a gente já testou e o produto dele é compatível com o nosso. Para isso são feitos vários testes, não é? tanto da nossa parte quanto da parte do fornecedor. (GERENTE GERAL)

Sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, a estamperia representa compra de material customizado, com um grau de especialização menos completo quando comparado ao ativo altamente idiossincrático, uma vez que para Williamson (2012, p. 68) “transações altamente idiossincráticas são aquelas onde os ativos físicos e humanos requeridos para a produção são extensivamente especializados”, sendo observado nas transações de compra da estamperia especialização de ativos humanos.

Do ponto de vista contratual, os contratos celebrados com os fornecedores de polímero de EVA e de estamparia são percebidos pelo gerente geral com a inclusão e detalhamento dos termos relevantes sobre: os detalhes da transação, como gerenciar a transação, e como avaliar a performance contratual, com critérios pré-estabelecidos para punir o desempenho do fornecedor, embora seja omissivo quanto a premiá-lo.

Quanto à inclusão e detalhamento de cláusulas de resolução de conflitos, há apenas a indicação de um fórum público, e no que se refere aos termos para encerramento da transação, estes se resumem a inclusão de uma data e a informação de que será renovado automaticamente, caso nenhuma das partes manifeste o desejo de alterá-lo (o que considera com especificação suficiente).

O gerente geral externou opinião a respeito do nível elevado de detalhamento dos contratos, especificamente com relação ao volume de compras, em virtude da sazonalidade das vendas que dificulta a previsão do volume vendido, acarretando em dificuldades na pactuação dos contratos de compras.

Eu considero o nível de detalhamento desses contratos até demais, eles detalham muito, porque às vezes até dificulta, especifica muito, qualquer saída da cobertura do contrato gera trabalho jurídico para a empresa: “tem essa vírgula aqui que não está sendo atendida, então, reestabeleça o curso”. Às vezes é a questão do volume, é o que a gente mais tem sofrido. Nesses contratos, a gente busca não mencionar volumes, o quanto que tem no contrato, mínimo ou máximo. E essa é onde a gente tem mais dificuldade. Mas a gente tem conseguido não colocar isso como item no contrato, que possa quebrar contrato. [...] a gente insiste em não colocar o volume como sendo algo que quebre o contrato. É mencionado sim o volume, mas é negociável. (GERENTE GERAL)

Além disto, o supervisor de logística revela transtornos ocasionados por descumprimento no prazo de algumas entregas dos insumos comprados, o que na visão do gerente geral é negociado e encontrado alternativas, embora haja previsão de multas para tanto (que são raras de serem aplicadas).

Acontece muito de problemas com atrasos de entregas, [...] Nós trabalhamos com um *lead time* muito pequeno, não é? a gente sabe que precisa daquele material em tal data, a gente sabe que o estoque da fábrica é sempre o mínimo possível para nos desonerar, então assim, acarreta às vezes, inclusive, chegou a parar a fábrica por conta disso. Só que, como nós não temos acesso ao contrato, ou o conhecimento desse contrato de fato, eu não posso cobrar isso do fornecedor. Do meu ponto de vista, eu como cliente não é? eu poderia simplesmente cobrar do fornecedor porque meu estoque de segurança está acabando, você prometeu a entrega para a data X específica, você não cumpriu o prazo, então eu preciso tomar algumas ações, porque a fábrica está parada, as pessoas que estão na fábrica quem é que vai pagar por esse prejuízo do dia, essa mão-de-obra, e nada disso tem no contrato especificamente, não tem nada como gerenciar isso. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Têm critérios, especialmente para atraso de entrega, você paga multa, cobra multas. [...] A gente não tem problemas, os atrasos que quando existem, são negociados: eu vou atrasar por isso e por aquilo. Quando há uma interferência no processo, eles providenciam um transporte rápido para mim. (GERENTE GERAL)

Percebe-se que as negociações quando do atraso de entregas e/ou reprovações na qualidade não encontram amparo nas cláusulas contratuais, ou por serem omissos os contratos ou por preferirem não os executar, exigindo dos envolvidos mecanismos extracontratuais para resolução, conforme explica o supervisor de logística.

Ratificando esse entendimento, o gerente geral, quando questionado sobre a frequência que ocorre aplicação de multas, rescisões antecipadas e distratos antecipados, respondeu “é muito raro”. O supervisor de logística, quando questionado sobre situações de conflito com fornecedores, explicou:

Temos sim, quase sempre em relação a prazos de entrega ou qualidade do produto. E aí ele (fornecedor) manda com bonificação, fatura o produto, mas aí quando é qualidade, quando se reprova a qualidade, até então repor o produto, até entregar novamente o produto, eu já perco tempo de produção, perco faturamento. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Outra característica contratual investigada foi a sua flexibilidade e resiliência para lidar com contingências. No Caso 4, o polímero de EVA comprado é dolarizado e segundo o gerente geral, “O contrato é flexível, tem pontos do contrato que mencionam justamente isso: os itens indexados ao dólar, eles fazem essa menção de estarmos sujeitos à flutuação do dólar”. Quando questionado sobre alternativas ou possíveis soluções contratuais para responder a diferentes contingências que possam surgir durante a execução contratual, o gerente geral se refere a um plano de contingenciamento, sem atribuir ao contrato essa resiliência.

[...] todas as matérias-primas que nós temos, importantes ou não, nós temos 2 acima de alternativas (de fornecimento), caso aconteça algum problema com um fornecedor, no plano de contingência. No plano de contingenciamento, nós temos, para cada matéria-prima, acima de 2 fornecedores homologados. (GERENTE GERAL)

As situações de conflito de fornecimento relatadas pelo supervisor de logística, apesar deste não ter acesso aos contratos, adicionadas às percepções do gerente geral, permite o entendimento da existência de lacunas contratuais nas compras do polímero de EVA e da estamparia, relacionadas à gestão de conflitos e de contingências, além de omissão quanto à especificação de critérios para premiar os fornecedores e rara aplicabilidade de punições (multas) na ocorrência das situações previstas, apontando para o entendimento de incompletude contratual.

A elaboração de contratos mais complexos está relacionada à mitigação dos riscos da troca (relacionais ou de desempenho) e à minimização dos custos de transação (DING; DEKKER; GROOT, 2013). No Caso 4, observa-se incompletude contratual e existência de riscos relacionais. Estes últimos estão relacionados à dependência a fornecedores limitados, seja por escassez deles, como no caso do polímero de EVA ou em decorrência do grau misto de idiossincrasia do ativo, como nas negociações da estamparia.

Os riscos relacionais surgem quando os interesses das empresas não estão alinhados (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017). Especificamente para as transações de compra do polímero de EVA, as condições de entrega parecem privilegiar o interesse do fornecedor, conforme discutido, que por sua vez, representa aquele mais viável para a empresa, conforme explica o supervisor de logística.

Em adição, o gerente geral afirma a existência de alternativas para o fornecimento de polímero de EVA, porém, reconhece a dominação do mercado por um só fornecedor. Assim, entende-se que o fornecedor de polímero de EVA parece possuir uma assimetria de poder que o favorece.

Do polímero, não é que seja restrito, é que só tem ele no mercado praticamente. Então não tem a quem recorrer mais para negociar. Se bem que não sou eu que compro, como eu te falei. Tem um comprador em Franca, corporativo, mas basicamente é ele (Fornecedor A) quem domina o mercado. [...] Por isso que ela só entrega de carro fechado. Eu vou encontrar outro fornecedor como o Fornecedor A aonde? (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

A diversificação dessas matérias-primas e fornecedores dessas matérias-primas principais é pequena, é reduzido o número. Nós temos aí uns 5 de polímero e 5 da estamparia também, em nível de Brasil. [...] O Fornecedor A é uma situação quase de monopólio e de uns dez anos para cá eles acabaram comprando outras empresas e aí ficou pior. (Risos). [...] O Fornecedor A é difícil (alterar os contratos). (GERENTE GERAL)

Para reduzir essa assimetria, a empresa estudada, em virtude desse insumo ser muito representativo para o processo produtivo das suas unidades, centraliza essas transações no comprador corporativo, para aquisições em grande volume. Dentre as condições previstas por Porter (2004), que elevam o poder dos compradores, percebe-se estar presente no Caso 4, a representatividade significativa dos produtos comprados, que para a empresa estudada, é da ordem de 49% do total das matérias primas e o fato de se tratar de produto padronizado, podendo colaborar para elevar o poder de barganha da empresa estudada e, conseqüentemente, reduzir a assimetria de poder do fornecedor.

No risco de troca para o fornecedor da estamparia pode predominar o risco de desempenho, uma vez que se trata de material customizado, com especificidades técnicas que

demandam coordenação conjunta para sua confecção. Os riscos de desempenho estão associados a tarefas inerentemente complexas que exigem uma resposta coordenada (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017).

Além disto, as compras desse insumo, por serem realizadas pelo comprador local e se destinarem somente a unidade de João Pessoa, atribui importância à localização do fornecedor para redução do custo logístico, uma vez que se trata de insumo de baixo valor monetário, quando comparado a outros.

Assim, a idiosincrasia mista (especificidade de localização e customização) observada na transação de compra da estampaia requer o desenvolvimento de fornecedores, cujas características necessárias reduzem o leque de alternativas a poucas opções, conforme explicam os entrevistados.

Nós temos aí uns quatro fornecedores ativos de estampaia. [...] Então, dentro da cadeia de fornecedores, se cair fora desses quatro, por exemplo, aí se torna complicado para iniciar um processo do zero. Vou aumentar a amostra e iniciar um processo de compatibilização no nosso produto, no caso da estampaia. [...] O fornecedor de estampaia era no Sul, a gente desenvolveu aqui, temos em Campina Grande, então é da estampaia é aqui próximo. (GERENTE GERAL)

[...] O valor do transfer é um valor bem mais baixo. [...] Hoje nós atuamos com o Fornecedor B, que é um fornecedor daqui de Pernambuco, estado vizinho. Mas tínhamos outro fornecedor antes dele que era no Rio Grande do Sul. Nós ficamos com ele, pela qualidade do serviço, não é? e qualidade do produto também e o *lead time* de entrega. [...] a base de tudo é procurar fornecedores com baixo *lead time* de entrega, então, fornecedores da região, aqueles que têm nos arredores o menor preço e fecho com ele [...] (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA).

Em ambos os casos de fornecimento, os entrevistados revelam longo relacionamento, sendo para o fornecedor de estampaia de cinco a sete anos e o de polímero de EVA, desde que a empresa funciona. Quando questionados sobre a época a partir da qual essas transações ocorrem com lastro contratual, o gerente geral afirmou ser recente, de uns dois anos para cá, justificando que:

Acho que a medida que a gente vai se profissionalizando mais, a Empresa é de dono, é uma empresa limitada, tipo tem uma cultura muito paternalista, então a medida que os donos vão saindo e vão profissionalizando a operação, vem de fora os profissionais que tem uma cultura mais corporativa e mais atual. Então, eu lembro bem que quando entrou o profissional da área de suprimentos da cadeia toda, ele implantou esse regime de contrato. Não foi fácil, não está sendo fácil. Tem fornecedores que a gente prefere não fazer por conta da questão de volume, essa cláusula de limite mínimo a gente evita. (GERENTE GERAL)

No caso específico do fornecedor de estampaia, além da idiosincrasia presente nesse insumo, o volume comprado é justificado pelo gerente geral para a celebração do contrato, “o contrato é feito com a estampaia acho que por causa do volume também. Nós trabalhamos com

gráficas para área de embalagens e de tênis que são as etiquetas, aí não vai por contrato”. Essas características (idiossincrasia e volume) também são argumentadas pelo gerente geral para justificar menor dificuldade da empresa estudada em alterar tais contratos. Por outro lado, o longo relacionamento com esses fornecedores é corroborado por meio do entendimento do supervisor de logística, conforme abaixo.

Se nós estamos com um fornecedor, que nos atende bem, que cumpre com as suas obrigações, cumpre com os seus prazos, continuamos com esse fornecedor. Só mudamos quando tiver uma incrementação de preço que seja diferente do que nós temos no mercado, então tiver baixo o nosso orçamento, aí sim, a gente vai lá e busca outra coisa, mas se tiver lá um fornecedor que está atendendo os critérios, sem problemas. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA)

Com base na Teoria do Custo de Transação, entende-se que as transações de compra de polímero de EVA e da estamperia são recorrentes, apresentam média incerteza e graus diferentes de especificidade, sendo para o primeiro insumo maior nível de padronização e quanto ao segundo, idiossincrasia mista. A frequência recorrente é visualizada por esses insumos terem representatividade significativa no processo produtivo da empresa estudada, em que o polímero de EVA compõe vários produtos, chegando a representar 49% das compras, enquanto a estamperia representa 18% delas.

A incerteza em níveis médios está relacionada ao fato de existirem opções de fornecimento, embora limitadas e provavelmente com maiores custos de transação, mas é possível substituí-los quando necessário. O plano de contingenciamento citado pelo gerente geral da empresa estudada, o qual prevê alternativas de fornecimento, corrobora esse entendimento.

Entretanto, a sazonalidade nas vendas (segmento de sandálias) adiciona complexidade nas negociações com fornecedores de alguns insumos, quando relacionadas ao volume de compra, bem como flutuações frequentes nos preços, graças à dolarização de alguns desses componentes.

Para a característica de especificidade de ativos, observa-se que o polímero de EVA é considerado um produto padronizado, enquanto a estamperia possui especificidade de localização e de ativos humanos por causa da sua customização, o que eleva a idiossincrasia desse ativo a um grau médio.

No entanto, a oferta do insumo padronizado é dominada por fornecedor de abrangência nacional e internacional, cuja iniciativa de compra corporativa em grande volume com lastro contratual adotada pela empresa estudada, procura mitigar a assimetria de poder de um “quase monopólio”.

Quanto às transações de compra da estamperia, a especificidade de ativo em grau médio demanda o desenvolvimento de fornecedores, tornando a opção para substituí-los mais restrita. Nesta circunstância, observa-se a ocorrência do que Williamson (1979) denominou de transformação fundamental, significando que uma competição de grandes números no começo é efetivamente transformada em uma condição de pequenos números na competição *ex-post*.

Como consequência da recorrência da transação de compra de estamperia, o desenvolvimento do fornecedor acarreta em um processo coordenado de aprender fazendo entre os agentes. Assim, conforme explica Williamson (2012, p. 55) “a contratação sem rosto é então suplantada pela contratação na qual importa a identidade em pares das partes”.

Nesta perspectiva, observa-se idiosincrasia na transação de compra da estamperia decorrente dos ativos humanos envolvidos e de especificidade de localização. Essas características, aliadas ao significativo volume negociado, favorecem o desenvolvimento da dependência bilateral entre a empresa estudada e o fornecedor, incentivando a continuidade da relação.

Williamson (2012) explica que economias adicionais específicas à transação podem se acumular à medida em que são feitas adaptações sucessivas e atingidos acordos periódicos de renovação contratual, permitindo a realização de economias de comunicação em virtude da familiaridade entre as partes. Essa familiaridade pode fomentar a confiança necessária à condução de negociação em que o comportamento oportunista seja desestimulado pelo interesse mútuo na continuidade da relação.

Assim, o longo tempo de interações entre o fornecedor de estamperia e a empresa estudada, conforme visto, parece ter influenciado na mitigação do risco de desempenho, independente da completude contratual. A incompletude contratual percebida por meio da identificação das lacunas contratuais, conforme discutido, parece não elevar o risco de troca (risco de desempenho), graças à familiaridade e confiança desenvolvidas ao longo do tempo, incentivados pela interdependência entre os agentes.

No caso de transações mistas, a contratação externa dos insumos pode ser preferida em função das considerações de economia de escala (WILLIMSON, 2012). Assim, entende-se que a governança bilateral, em que a identidade das partes é mantida, é a forma na qual a empresa estudada estrutura suas transações de compra da estamperia, encontrando-se, portanto, alinhada ao prescrito pela Teoria dos Custos de Transação.

Diante do exposto, caracteriza-se os dois principais insumos comprados na indústria estudada no Caso 4 como ativo de baixa especificidade (polímero de EVA) e média especificidade do tipo ativos humanos e de localização (estamperia). Os contratos com os

fornecedores desses insumos podem ser caracterizados como sendo formais, com vigência de curto prazo e incompletos devido à existência de lacunas contratuais.

4.3.5 Caso 5

Dentre os insumos necessários à produção do cimento, o calcário e a argila extraídos de minas próprias localizadas nas duas unidades fabris e o coque de petróleo para aquecimento dos fornos constituem as matérias primas principais. Destas, a relação contratual considerada neste estudo se refere à compra do coque, cujo principal fornecedor nacional é uma sociedade de economia mista controlada pela União, e possui vigência contratual de três anos, segundo o gerente administrativo entrevistado.

O contrato do coque é executado por meio de pedidos geralmente mensais (representando em torno de 10% a 15% das compras mensais) ou para suprimento pelo período de seis meses, quando chega nas dependências da empresa estudada 45 mil a 60 mil toneladas. Esse insumo não é facilmente encontrado no mercado brasileiro pelo leque restrito de fornecedores, no qual seu principal fornecedor nacional tem uma refinaria no estado vizinho de Pernambuco, portanto próximo à fábrica paraibana, porém fornece o mínimo necessário, conforme explicam os entrevistados.

Para o coque, só temos fornecedores diretos. É um material muito escasso, não é um produto que vou ter muitas opções [...]. Por ser um produto que tem um alto valor de frete também, quanto mais longe eu vou buscar esse material, mais caro ele sai. [...] ele (fornecedor nacional) basicamente é o fornecedor principal para todas as fábricas que utilizam esse tipo de insumo. Quando ele (fornecedor nacional) está num momento em que não está produzindo muito, o que acontece é a escassez desse produto no mercado, e aí eu tenho que ir buscar outras fontes. Meu contrato com ele (fornecedor nacional) é um contrato longo, mas ele me mantém um mínimo. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

É difícil a negociação com a (nome do fornecedor nacional do coque), ele (fornecedor nacional) é quem manda, é difícil baixar preço, ele (fornecedor nacional) praticamente dita o que a gente quer, aí ele (fornecedor nacional) é quem dita o mercado, a gente fica conversando, negociando, barganhando para poder ter um preço e às vezes, ele (fornecedor nacional) não consegue atender nossa demanda, porque tem outras demandas concorrentes, e aí a gente vai em busca do mercado lá fora, importado e trás. (COMPRADOR)

Assim, o suprimento do coque pelo fornecedor nacional é garantido em nível mínimo, inclusive pela demanda concorrente, como por exemplo para as companhias siderúrgicas. Segundo o gestor de logística “a produção de coque do (fornecedor nacional) é para siderurgia, como com a crise as siderúrgicas diminuem o consumo, sobra para as empresas de cimento. Mas ela fornece o mínimo, mínimo mesmo para a (empresa estudada)”. Entretanto, as fábricas

de cimento e as usinas de energia são atualmente os maiores consumidores do produto, por ser o mais econômico entre as matrizes energéticas comercializadas (PETROBRÁS, 2015).

Por outro lado, apesar do aumento da produção interna do coque, a fornecedora nacional não consegue atender a demanda total do mercado brasileiro cimenteiro, fazendo com que parte do coque consumido nessa indústria seja importado, por via marítima, principalmente das grandes refinarias no Golfo do México e da Venezuela (ROLANDO JÚNIOR; MACENO, 2014). Na cimenteira estudada, a necessidade de importação desse produto requer estratégias de minimização do alto custo do frete, conforme explica o gerente administrativo.

Quando eu quero puxar algo mais, se ele (fornecedor nacional) está num problema de escassez lá, eu não consigo puxar dele. Eu tenho que usar outra estratégia de ir no mercado, e eu consigo trazer coque importado da África, do Peru, dos Estados Unidos. [...] Existem diversas estratégias que a gente pode fazer para minimizar isso (custo do frete). Seja trazer um navio grande com um fornecedor que também está trazendo esse tipo de produto e você traz junto. Seja trazer, como nós temos duas plantas, um navio grande para as duas plantas e aí eu consigo reduzir no frete. Então normalmente essa é a estratégia que a gente usa. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Nota-se que a importação do coque eleva seu custo de transação por acrescentar os custos logísticos, uma vez que se trata de uma operação complexa que exige esforços e recursos de diversos setores da empresa estudada para chegar à unidade paraibana, conforme explica o gestor de logística: “na segunda iniciativa de importação do coque que fizemos, foi necessário 1.150 viagens (entre o porto de Cabedelo e a fábrica paraibana), 24h por dia, durante uma semana, exceto no domingo”.

Além disto, o gestor de expedição industrial ressalta que “o coque nacional é superior ao importado, tem menos enxofre”, o que pode impactar na qualidade do cimento. Ratificando a elevação do custo logístico, porém adicionando a possibilidade de redução no preço do insumo, o comprador entrevistado explica:

[...] quando o preço lá for muito barato, a gente trás, a gente teve agora em março uma boa entrega de coque importado, porque o preço estava melhor do que a (nome do fornecedor nacional do coque). [...] Eu só ainda não consegui entender porque a gente, dentro do nosso próprio país, eu consigo comprar mais caro do que lá fora, e olhe que eu trago de navio, não é? são meses para trazer. E a gente faz uma logística muito grande, a gente consegue trazer do porto daqui (Cabedelo). Aí daqui a gente faz todo um processo que é para atender a logística, são caminhões atrás de caminhões para poder atender. (COMPRADOR)

Nesta perspectiva, a formalização do contrato com o fornecedor nacional do coque e de outros celebrados acontece sob responsabilidade do setor de suprimento corporativo e departamento jurídico da empresa estudada. Para o gerente administrativo, “normalmente esses

contratos são feitos quando são produtos de extrema importância para a fábrica. [...] fontes insubstituíveis, praticamente insubstituíveis, onde a gente tem a necessidade primária da fábrica”. Assim, o coque de petróleo possui as características de relevância e insubstituibilidade para o processo produtivo da empresa estudada, razão pela qual a formalização contratual prevalece nas transações de compra desse insumo.

Graças a sua relevância e insubstituibilidade e de acordo com a percepção dos entrevistados, o contrato com o fornecedor nacional do coque apresenta muito detalhamento, em que estão presentes especificações técnicas desse insumo, como granulometria, quantidade de poder calorífico, temperatura, umidade, uma vez que as suas propriedades impactam diretamente na qualidade do produto final. Para o gerente administrativo,

[...] tem que estar escrito no contrato detalhado realmente como nós desejamos receber a mercadoria. Os prazos, as quantidades, até por que a quantidade vai de acordo com o que o mercado puxa. Mas a gente tem detalhado quanto tempo tem de estoque e ele tem de estoque lá para o caso de alguma emergência. [...] Tem que ser tudo muito bem detalhado, principalmente porque é uma parceria duradoura, espera-se que seja duradoura.[...] Então é muito importante que seja uma relação vantajosa não só para nós como para o fornecedor também, mas o contrato tem de ser bem amarrado e para manter a qualidade do produto e do atendimento que nós desejamos, ele tem que ser realmente bem detalhado. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

O detalhamento e especificação do contrato com o fornecedor nacional do coque também alcançam os termos necessários sobre como gerenciar a transação, definindo as responsabilidades de cada parte sobre pagamentos, faturamentos e entrega do insumo, cuja gestão contratual na empresa estudada é segregada entre o departamento de suprimento, responsável pelo contato com o fornecedor e um funcionário da unidade fabril que gerencia a execução contratual.

No que se refere à cláusula de avaliação de performance contratual, com critérios pré-estabelecidos para premiar ou punir o desempenho do fornecedor, os entrevistados citam situações previstas nos termos contratuais por meio dos quais estão passíveis de multas ou rescisões contratuais, tais como material fugir da qualidade negociada e suspensão ou intermitência do fornecimento. Entretanto, assinalam a inexistência de critérios contratuais para premiar o fornecedor.

Apesar da inserção dessas cláusulas que preveem punição no descumprimento contratual, a aplicação de multas, rescisões e distratos antecipados não acontece, sugerindo a resolução de conflitos por meio de negociações alheias ao contrato e com base no relacionamento entre as partes, conforme esclarece os entrevistados.

A gente chama primeiro para conversar, e a gente já se alinha antes de chegar nesse termo. A gente não tem nenhum fornecedor hoje que a gente tenha cortado o contrato com ele. A gente conversa primeiro com ele, explica o que está acontecendo, para ele se adequar. (COMPRADOR)

Mais importante do que você ter um contrato bem amarrado, é você ter um bom fornecedor, um bom parceiro que faça com que, na verdade, o contrato nunca seja lido, nunca seja necessário. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Especificamente com relação à cláusula de resolução de conflitos, os entrevistados afirmam sua presença no contrato com o fornecedor nacional do coque, com a indicação de uma Comarca (fórum público) para tanto e para os casos omissos, ausente, portanto, a previsão de arbitragem privada. Quanto ao estabelecimento no contrato do término da transação, o gerente administrativo confirma sua existência e esclarece: “Todo contrato nosso tem um prazo, se não renovado automaticamente, caso ambas as partes desejem continuar, e um prazo de notificação que nós temos caso desejamos encerrar a parceria”.

A última característica contratual investigada se refere a sua flexibilidade e resiliência para lidar com contingências, em relação a qual os entrevistados consideram os contratos com condições de adequação, mas se reportam à realização de aditivos contratuais para adaptação a fatores contingenciais, especialmente relacionados ao preço. As constantes oscilações de preços que o coque, como derivado do petróleo, está sujeito parecem não ser consideradas no contrato, o que demanda ajustes por meio de aditivos, conforme explica o gerente administrativo.

O contrato de coque, na verdade, apesar de eu ter um contrato com fornecedor durante muito tempo, ele sofre aditivos de preços com bastante frequência. Como eu falei, é um derivado do petróleo, e o petróleo não tem um preço fixo, não é? Quem determina isso é o mercado, é quem diz o quanto vai custar diariamente. [...] é um produto que a gente tem variação de dólar, mesmo sendo nacional, ele sofre variação de dólar, tanto nacional quanto importado, pode ser dos dois, é um produto que você não consegue manter muito o preço ali, [...] O que nós conseguimos no caso de alguns fornecedores, é travar esse preço por, pelo menos, alguns meses. Alguns poucos meses. As vezes um mês, dois meses, três meses. Mas não foge muito disso. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

O contrato do coque, para sua execução paulatina, requer formalização por meio de pedidos mensais e/ou semestrais, cujo preço vem estabelecido neste, para acomodar suas flutuações, como ressalta o comprador entrevistado “o contrato inclui todos os termos necessários para detalhar a transação, com exceção do preço, que fica no pedido”. Mesmo com o horizonte temporal menor, os pedidos também estão sujeitos a modificações de preços, quando em plena vigência, conforme relata o comprador entrevistado.

Pode acontecer sim, a gente ter um pedido de 6 meses, no terceiro mês ela (fornecedor nacional do coque) não conseguir entregar porque teve uma alteração muito grande e

aí a gente tenta segurar pelo menos os pedidos que ela (fornecedor nacional do coque) já tem em casa e o restante para poder fazer a correção. (COMPRADOR)

Esta instabilidade no preço do coque requer que a empresa estudada desenvolva alternativas para gerir as compras desse insumo de forma que reduza os seus custos de transação. Garantir o fornecimento de uma quantidade mínima por meio do fornecedor nacional, buscando estocar o suficiente para permitir ir ao mercado quando os preços se tornam atraentes, parece prevalecer na empresa estudada, conforme relatam os entrevistados.

Quando nós achamos que o preço é bom e não quero correr o risco do mercado, eu trago uma grande quantidade de uma vez só, então eu trago um navio com trinta, quarenta e cinco mil toneladas e estoco aqui dentro que eu garanti aquele preço, que naquele momento para mim era interessante. Outras vezes não, outras vezes eu estou com estoque um pouco bom e eu estou puxando a medida que eu acho que o preço tá interessante para o mercado. Então se eu vejo que o mercado está começando a oscilar, eu tenho um estoque bom, eu começo a buscar no mercado oportunidades. Mas eu tenho, lembrando sempre, um fornecedor (fornecedor nacional) por trás, que é o que tenho um contrato de três anos e com ele eu garanto pelo menos minha operação mínima e com os outros vou fazendo esse equilíbrio. [...] Faço grandes carregamentos de uma remessa só. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Normalmente, a gente pede uma quantidade de 70% de cara, para a gente ter um estoque razoável e os outros 30% a gente divide no decorrer do período. [...] se a gente fizer um pedido hoje, a gente vai ter entrega durante uma semana. 70% vai entregar em uma semana, o restante vem diluindo no decorrer da nossa necessidade. (COMPRADOR)

Dessa forma, as estratégias de compras adotadas pela empresa estudada, ora importando, ora comprando internamente, atribuem importância à gestão do estoque de segurança do coque, que possa assegurar o seu correto ressuprimento e atendimento às demandas da produção, considerando que sua reposição não é rápida e seu consumo é ininterrupto, uma vez que os fornos precisam estar sempre aquecidos. Assim, a adequada gestão de estoque do coque pode permitir à cimenteira estudada adquirir esse insumo por meio de alternativas que mitiguem seus custos de transação.

Adicionalmente, outras contingências que podem advir das transações com o coque, como por exemplo relacionadas ao seu transporte, em que cuidados e responsabilidades com o seu carregamento, manuseio e descarregamento também repercutem nos contratos de traslado desse insumo, conforme relata o comprador entrevistado.

Quando a gente contrata a (fornecedor nacional de coque), a gente contrata a transportadora. A gente já pedi a ela (transportadora) que ela (transportadora) não pode correr nenhum risco com a matéria prima que ela está transportando. A gente teve um caso de acidente de transporte ali no caminho, o coque caiu e contaminou o solo, isso não pode acontecer. Mas quando acontece, ambas as partes, no contrato já

deixa bem claro, elas (fornecedor nacional e transportadora) tem que ter todo o cuidado em relação a isso. Caso venha a acontecer, ela (transportadora) tem obrigação de coletar todo o material, deixar o meio ambiente limpo, sem resíduo algum. É o que a gente cobra. Então, aí a gente já aumenta para a transportadora também. Aí a gente já coloca essa cláusula da (fornecedor nacional) junto com ela (transportadora), porque ambos têm que ter cuidado no carregamento, manuseio e no descarregamento, porque não pode ter contato com o solo, principalmente na região, por ter moradores, não é? então, não pode ter contato com o solo. (COMPRADOR)

Assim, segundo a percepção dos entrevistados, entende-se que os contratos com o fornecedor nacional do coque incluem e especificam todos os termos relevantes das transações, sua gestão e seu encerramento, além do estabelecimento de critérios para punição do desempenho do fornecedor. Porém, apresenta o detalhamento padrão quanto a escolha das instâncias de resolução de conflitos e nenhuma especificação quanto ao estabelecimento de critérios para premiação do desempenho do fornecedor. Portanto, a inclusividade de questão e a especificidade de cláusula são percebidas como adequadas.

No entanto, para a adaptabilidade contingencial o cenário de instabilidade na pactuação do preço do coque demandaria inserção de termos contratuais sobre procedimentos ou alternativas para lidar com essa contingência, o que parece não estar contemplado pela utilização recorrente de aditivos contratuais de preço. Essa lacuna contratual pode elevar o risco de troca, especialmente o relacional, suscetibilizando a empresa estudada ao aumento dos seus custos de transação.

Esse aumento tanto pode ocorrer quando da tentativa de preenchimento da lacuna por meio de contratos mais extensos (DAS; TENG, 2001), com maior número de termos e cláusulas para flexionar o contrato a fim de adaptá-lo à instabilidade nos preços, ou quando da busca de fornecedores alternativos por meio da complexa atividade de importação do coque.

A alternativa do coque importado acrescentaria dificuldades principalmente com relação ao prazo extenso entre a negociação e o recebimento do material, o que reforça o entendimento de complexidade dessa atividade. Quando questionados sobre as dificuldades que a cimenteira estudada teria nessa circunstância, o comprador respondeu:

Prazo, porque são três meses para poder chegar aqui no país. Tem que embarcar, conseguir um navio para vir para cá, exclusivo, não é? porque a quantidade é grande. Então, prazo ninguém quer comprar fora, porque dura três meses, na melhor fase, três meses, não é? se quebrar no caminho, aí é complicado, o prazo estica mais ainda. (COMPRADOR).

Do exposto e com base na dimensionalização da transação proposta por Williamson (1979, 1981, 1991), entende-se que as transações de compra do coque são recorrentes e apresentam elevada incerteza e baixa especificidade. Reconhece-se essa recorrência em virtude

de se tratar de insumo relevante e insubstituível para o processo produtivo da empresa estudada, cujo fornecedor nacional se localiza próximo às unidades fabris.

A alta incerteza nas transações de compra do coque, tanto internamente como importando, refere-se ao preço atrelado ao dólar, sujeição às variações cambiais, dificuldades e acréscimos de custos no traslado quando importado. Quanto ao preço atrelado ao dólar, seguindo Hennart (2014), não se trata de uma incerteza não classificável, portanto, pode fazer menção a esse mecanismo de ajuste no contrato, tornando-o flexível e adaptável às circunstâncias, mitigando a incerteza.

Apesar da importação do coque ser frequente na indústria cimenteira brasileira, limitações no seu fornecimento preocupam os entrevistados por considerarem que são materiais não encontrados facilmente no mercado, com única opção de fornecimento no mercado interno e elevação dos custos de transação no mercado externo.

A terceira característica do ativo tipificado por Williamson (1979, 1981, 1991), diz respeito ao seu grau de idiosincrasia ou especificidade. Para o coque, considera-se baixa especificidade, por se tratar de um subproduto do petróleo que, embora apresente características físico-químicas diferenciadas entre os seus tipos, não exige customização para uso na indústria cimenteira. Dentre estas características estão os teores de enxofre, matéria volátil e metais que são função do tipo de petróleo do qual o coque se origina (PETROBRÁS, 2015).

De acordo com o teor de enxofre, o coque pode ser classificado como baixo, médio ou alto teor de enxofre, em que 78% da sua produção mundial apresenta elevado teor de enxofre. Para as cimenteiras, um requisito de qualidade buscado é o alto poder calorífico, embora ausente restrições ao teor de enxofre (PETROBRÁS, 2015). Na empresa estudada, reconhece-se sua baixa idiosincrasia e sua relevância para o processo produtivo por impactar na qualidade do produto final desejada, conforme explica o gerente administrativo.

[...] É um produto que diz o potencial do meu forno que é o coração da minha fábrica. Então é um produto realmente de extrema importância. [...] Na especificação ao fornecedor, só serve do jeito que está especificado no contrato. Ele não é um produto padronizado porque o coque é um derivado do petróleo, como eu falei, mas é derivado de operações distintas, eu posso ter uma destilaria, eu posso ter uma outra operação que use o petróleo que sobre coque também. Então eu tenho coque de diferentes tipos, eu tenho o coque com enxofre alto, o coque com enxofre baixo, e isso causa um efeito direto na minha operação. O que eu costumo fazer? Eu tenho a qualidade ideal que eu imagino para minha operação, muitas vezes eu não tenho o coque ideal, eu não acho no mercado o coque ideal, você faz um custo-benefício ali. Basta um coque que seja equivalente no preço que seja interessante. Então, às vezes, eu pego um coque de baixa qualidade, compro um pouco de coque de melhor qualidade e eu faço um mix, e nesse meio termo, ainda tenho os aditivos que posso utilizar no coque para melhorar a performance dele. (GERENTE ADMINISTRATIVO).

Neste contexto, observa-se que as transações de compra do coque são organizadas pela via de mercado uma vez que, mesmo havendo limitações de fornecimento interno, a aquisição no mercado externo não é rara, o que amplia as condições de competição, sendo os preços do insumo fator decisivo nas negociações, confirmando o entendimento de Barney e Hesterly (2012) sobre a forma de governança de mercado.

A percepção dos entrevistados sobre a completude contratual com o fornecedor nacional do coque revelou lacunas principalmente em relação à adaptabilidade contingencial dos termos contratuais, ocasionadas pela instabilidade nos preços desse insumo, cuja racionalidade limitada e/ou oportunismo das partes podem contribuir para essa incompletude. Se pela perspectiva do fornecedor essa lacuna o favorece para prevalecer sua política de preço, na ótica da empresa estudada pode conferir maior liberdade na busca por condições mais vantajosas de mercado, conforme explica o gerente administrativo:

Nós reservamos o direito de ocorrer uma ruptura ou suspensão (do contrato com o fornecedor nacional) para que a gente possa pegar melhores condições no mercado. [...] apesar de eu ter um contrato de longo prazo, normalmente agente nunca coloca exclusividade, nada impede que eu tenha outro fornecedor no meio do caminho ou esporadicamente. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Assim, observa-se que tal lacuna contribui para o comportamento oportunista de ambas as partes, porém ratifica o entendimento de que é a governança de mercado que prevalece nas transações de compra do coque, o que significa que a concorrência própria desse modo de governança limita com eficácia e a baixo custo todas as inclinações oportunistas (SPEKLÉ, 2001).

Diante do exposto, caracteriza-se o principal insumo (coque) comprado na indústria estudada no Caso 5 com especificidade de ativo em nível baixo, sendo suas aquisições organizadas pela via de mercado. Os contratos com o fornecedor nacional desse insumo podem ser caracterizados como sendo formais, com vigência de longo prazo e incompletos devido à existência de lacunas contratuais.

4.3.6 Caso 6

Para a fabricação do seu diversificado portfólio de produtos, a empresa representante do Caso 6 necessita principalmente do hipoclorito, sebo e polietileno. Adicionando as essências, necessárias para a perfumação de boa parte dos produtos, e as caixas de papel ondulado, destinadas a embalagem secundária, o gerente de controladoria dimensiona que esses grupos

representam de 60% a 65% do consumo total de matéria prima. Cada um desses insumos tem uma destinação específica, conforme explica o gerente de controladoria.

Com o polietileno a gente fabrica as garrafas, a gente compra o polietileno, vamos dizer assim, virgem e produz as garrafas, assim como também tem outra matéria prima relevante também que é a resina para pet, porque a gente tem 2 tipos de embalagens: uma embalagem a base de polietileno e embalagem a base de resina PET. [...] sebo é a matéria prima básica para a produção de sabonetes. Hipoclorito é a matéria prima base para a produção de água sanitária e alvejantes. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Observa-se atributos desses insumos que ajudam no delineamento do cenário no qual as transações de compra ocorrem. No que se refere ao hipoclorito, tem-se como características, dentre outras, seu teor de concentração do cloro, que exige intenso monitoramento, e a localização do seu fornecedor próxima à empresa estudada. A localização do fornecedor de hipoclorito impacta tanto no custo do transporte, cujas entregas são diárias e com alta frequência, quanto na própria característica técnica por causa da sua volatilidade, conforme esclarecem os entrevistados.

Por dia chega 18 carretas (do hipoclorito). O fornecedor é próximo, é em Igaracu. E esse tipo de produto tem que ser próximo, porque ele tem um teor de concentração do cloro – você praticamente está transportando água com cloro – então, quando você traz de longe, ele vai perdendo essa concentração. Então assim, existe uma dependência grande de ter um fornecedor local para nos atender, se eu precisar trazer de outro estado, a gente tem um prejuízo grande porque tem o frete e tem o prejuízo de uma perda de produto. Então tipo assim, eu compro hipoclorito de uma empresa lá na Bahia e vamos dizer que a empresa da Bahia teve um problema lá, aí eu tenho que mandar daqui. Aí a gente faz um acordo para ele mandar com um teor muito alto, para chegar lá na necessidade que a gente quer. Se ele mandar o mesmo que ele manda para cá, vai chegar água lá, grosseiramente falando (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

O fornecedor (hipoclorito) que temos está próximo à empresa. Se fosse distante, impactaria porque isso é uma matéria prima que abastece, vamos dizer assim, o nosso produto final com menor valor agregado, que é a água sanitária e o frete pesa muito no custo do produto, então, não compensaria. Então, a gente tem essa política aqui em Pernambuco, na Bahia também, no Rio de Janeiro também. Única exceção é no Pará, mas antigamente era fornecimento aqui em Pernambuco e a gente conseguia mandar pelo fornecedor do Ceará que é quem abastece o Pará. Reduziu bastante o custo, o frete é determinante. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Essa necessidade de localização próxima do fornecedor do hipoclorito favorece a concentração do fornecimento em poucos agentes, adicionando especificidade a esse ativo, conforme prevê Williamson (1981;1991). Além disto, os entrevistados percebem idiosincrasia nesse insumo dado a sua característica técnica de teor de concentração de cloro. Para o gerente de suprimentos, “no caso do hipoclorito, considero a especificidade alta por causa das características técnicas, é bem específico. Não tem em qualquer esquina não, é específico”.

Em adição, o gerente de controladoria corrobora esse entendimento, ao afirmar que “Tem características do fornecedor que não serve de outro, principalmente quanto à característica técnica do produto. [...] E o ponto principal, no caso do hipoclorito, é teor de concentração do cloro diluído”.

Além do hipoclorito, a empresa estudada lida com concentração de fornecedores em outros insumos, como no caso do polietileno, do sebo e das essências, fazendo com que o gerente de controladoria estime que 60% das matérias primas são supridas por 10 fornecedores. No que se refere ao fornecimento do polietileno, sua aquisição se dá por meio de contratos formais com uma indústria do setor químico e petroquímico, cuja participação relevante em inúmeras cadeias produtivas, confere à empresa fornecedora status de praticamente um monopólio no país.

Entretanto, o mecanismo contratual nas aquisições do polietileno não consegue controlar a influência de fatores externos, principalmente relacionados às variações de preços. Segundo o gerente de controladoria, “por mais que a gente tenha um contrato de fornecimento, ele tem também variações que não estão sujeitas a nossa interferência, variação do mercado internacional, variação cambial, então a gente ainda sofre algumas variações”.

Essa instabilidade impõe à empresa estudada sua aquisição em grande volume, que corresponda a um período estipulado de estoque, de acordo com o que esclarece o gerente de controladoria “conforme o termo que a gente usa aqui, a gente trabalha estocado com o polietileno, porque como ele sofre muita variação de mercado, a gente trabalha pelo menos 3 meses de matéria prima dentro da empresa”. Outro fornecimento com opções limitadas é exemplificado pelo gerente de suprimentos e se refere à embalagem dos sabonetes, conforme explica.

Quando você abre o sabonete, não tem um papelzinho branco? Aquilo se chama bula, como bula de remédio. Aquilo é um papel, só que é um papel que tem aplicação de fungicida, existem muitos fornecedores que fazem papel, poucos fornecedores que aplicam fungicidas, é bem específico. Assim, a própria embalagem do sabonete, que é o rótulo, há seis anos atrás, só tinha um cara aqui no Brasil que fazia. Hoje eu já tenho cinco, e eu compro de três, dois, o terceiro eu ainda estou desenvolvendo (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Para esses principais insumos, observa-se que predomina alto volume de pedidos e de sua frequência, além da frequência das entregas, cuja negociação se dá por meio da área de suprimentos, porém as entregas são gerenciadas de acordo com a programação da produção. Exceção do hipoclorito, que tem sua entrega diária, conforme relata o gerente de suprimentos.

É alta (frequência de pedidos e das entregas), dependendo do item. É diário, como o hipoclorito, 18 carretas todo dia, o sebo da vida também, chega com bastante frequência. O pedido, eu boto um pedidão, um pedido gigante, porque assim, a parte de suprimentos eu negocio e lanço um pedido para o fornecedor. As entregas daqueles itens, eu coloco em algumas parcelas, mas quem faz a puxada já é o pessoal do PCP, porque eles sabem o que vai ser produzido, eles que controlam o estoque, o que é a necessidade real deles, então, por exemplo, caixa de papelão da vida, eu passo o pedido para o fornecedor e na terça feira eles mandam uma programação que eles vão receber na outra semana. Então, essa programação só quem tem são eles. Se ficar comigo, vou mandar vir tudo o que eu pedir, aí eu vou ter estoque alto e por aí vai.

Para seleção de fornecedores na empresa representante do Caso 6, os entrevistados se reportam à existência de critérios que incluem análise da capacidade efetiva de fornecimento, análise da saúde financeira do fornecedor, certificações, se for o caso, condições comerciais e assistência técnica. Entretanto, os gerentes de controladoria e de suprimento entrevistados divergem quanto à preferência daqueles contratados anteriormente, porém convergem para o entendimento que prevalecem as condições comerciais nessas escolhas, conforme explicam.

Fornecedores contratados anteriormente têm preferência. A gente sempre abre primeiro o canal para o fornecedor que já atua com a gente. A gente tem sempre essa política da boa vizinhança. Agora, se ele não cumprir alguns requisitos, ou não cumprir a nível de custos, ele vai cair fora. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Fornecedores contratados anteriormente não têm preferência. Toda negociação é uma negociação. Todo o processo de concorrência é um processo de concorrência. Eu posso ter um fornecedor de 40 anos aqui, fiz um processo de concorrência, quando eu tenho outro produto, que é a mesma coisa, com um preço mais em conta, lógico que existe uma parceria, eu vou conversar com o fornecedor atual, vou expor para ele, não vou abrir preço, mas vou dizer: oh a situação tá... eu preciso que você melhore a proposta aí, se ele não abrir, infelizmente, o outro estando habilitado tecnicamente, financeiramente e comercialmente é inevitável eu mudar o fornecimento. Eu já passei por alguns problemas aqui com a questão de mudança de fornecedor, tinha 40 anos que fornecia aqui só ele e de repente, a carteira dele se dividiu em três. Então assim, foi meio que um choque para o fornecedor. Mas eu tinha alternativa no mercado, continuei com ele? Continuei aonde ele estava bem, aonde os outros estavam bem, continuei com os outros. E aí têm vários critérios como: prazo de pagamento, com a própria assistência técnica, o cara toda semana aqui avaliando e tal. Então, não é só o preço, tem todo um conjunto que envolve a negociação. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Nas aquisições desses insumos, a celebração de contratos formais com os fornecedores principais pode ser vista como uma prática recente, que ainda não é regra para todos os relacionamentos. Porém, os entrevistados ressaltam aspectos do contrato com fornecedores que vão desde a redução de custos com a aquisição do insumo à não aceitação de cláusulas contratuais restritivas de ampla concorrência, mas reconhecem sua utilidade, para alguns casos, como garantidor de fornecimento, conforme explicam.

Boa parte desses grandes fornecedores, das grandes matérias-primas da gente e a gente começou um trabalho aí, praticamente há quatro anos, de criar contratos de fornecimento, isso deu um ganho de redução de custos importante para a gente e de garantia de fornecimento também. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Alguns desses fornecedores têm contratos, outros não, única e exclusivamente a relação comercial. Às vezes um fornecedor vai querer um contrato, por ser muito grande, a exemplo de uma petroquímica, mas ele quer exclusividade. E aí bota a exclusividade em vários momentos, eu não tenho essa negociação, um concorrente me oferece um produto igual ou o preço melhor, então eu não posso ficar preso a esse contrato. Já outros eu tenho contrato, que não tenha essa cláusula de exclusividade, mas que praticamente ele é meio exclusivo, no caso do hipoclorito, mas eu tenho contrato com alguns. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Diante da diversidade de relações contratuais com fornecedores, tornou-se necessário enfatizar aquela cujo fornecimento é indispensável ao processo produtivo da empresa estudada, que corresponde ao hipoclorito, principal insumo da principal linha de produtos que é a água sanitária e alvejante, responsável por 35% do seu faturamento. O contrato com o hipoclorito foi introduzido recentemente, apesar da relação com o seu fornecedor ser de longa data, motivado por questões de controle do abastecimento e de redução dos custos de aquisição, conforme esclarecem os entrevistados.

(fornecedor de hipoclorito) já fornece para a gente a milhões de anos, mas a gente não tinha esse contrato formalizado, porque empresa familiar não se presa muito, por uma questão de parceria e tal. Mas aí está tendo toda uma alteração aqui de governança, então realmente essa questão de contrato é uma segurança, tanto para a gente quanto para o fornecedor. Então, nada mais justo do que a principal matéria prima da gente ter o contrato. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Para introdução de um contrato formal com o antigo fornecedor do hipoclorito, a empresa estudada iniciou uma análise detalhada tanto das opções de fornecimento disponíveis no mercado quanto da possibilidade de produção própria do insumo. Quando questionado sobre o momento no qual foi percebido a necessidade de introdução de um contrato nessa relação, o gerente de controladoria explicou:

Veja, no momento em que a gente começou a abrir processos que a gente chama processo de *bid*, ou seja, de concorrência com outros fornecedores, a gente viu que tinha possibilidade de redução de custos, e a empresa estava meio no caminho de permanecer, digamos, muito tempo com o mesmo fornecedor. A gente quando começou a abrir concorrência externa, a gente viu que tinha possibilidade de redução de custos. Para amarrar essa redução, a gente começou a colocar isso em contrato. Nesse caso específico do hipoclorito, a gente vislumbrou uma possibilidade da gente mesmo produzir a matéria prima da gente, verticalizar. É... quando a gente avaliou essa possibilidade, a gente colocou na ponta do lápis, não é? oh, eu invisto tanto e vou ter retorno de tanto. Para que eu continue com esse fornecedor, ele precisa fazer um abatimento de redução de preços de X%, ele está disposto a isso ou não está? A gente levou o assunto para ele, porque se ele dissesse não, eu ia começar a investir numa verticalização. Como ele disse sim, já que o contrato são pontos arrojados de redução de custos e tal, de ajustes de fornecimento, a gente tem que colocar isso num contrato.

Se ele não topasse ir para um contrato, a gente ia verticalizar. Por que é uma garantia para que a gente reduzisse riscos de operações da gente. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Assim, o processo de negociação do contrato com o fornecedor do hipoclorito se deu em média por um ano, ao mesmo tempo em que ocorria a realização da transação, e se encontra no seu segundo ano de execução, num total de cinco. O detalhamento necessário às cláusulas contratuais, envolvendo vários setores de ambas as empresas, além do de suprimentos, tais como setores técnico, jurídico e químico, diretoria, etc., e a internacionalização da composição acionária da empresa fornecedora, são abordados pelos entrevistados para justificar o prazo elevado de elaboração contratual, conforme explicam.

Hoje a definição de fechar um contrato, basicamente tem o ponto de diretoria, que são as primeiras áreas a discutir o assunto. Tem a diretoria financeira, junto com a diretoria industrial, diretoria de suprimentos e logística e a diretoria comercial e, também, a presença do presidente da empresa, o CEO, então, é multidisciplinar esse processo. [...] A gente passou praticamente quase 1 ano negociando com ele (fornecedor do hipoclorito). Nas cláusulas, e ele (fornecedor do hipoclorito) lá também ligado a um fundo internacional, então teve que ir para fora, para avaliação, então foi quase 1 ano de negociação. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

A assinatura do contrato, não é simplesmente uma reunião e está assinado, envolve jurídico, minha parte que é comercial, envolve a parte técnica e química e envolve toda uma negociação, demora um pouco, mas por conta de ficar bem ajustado, vamos dizer assim. [...] Normalmente, é por isso que demora muito a assinatura de um contrato porque tenta se colocar tudo dentro do contrato, mas se tiver alguma coisinha que passou batido, a gente vai senta, jurídico dele, jurídico daqui [...] quando você entra numa matéria prima muito importante, e aí normalmente, as decisões de ambas as empresas, fogem da minha decisão, vai para um diretor, ou coisa desse tipo, depende muito de agenda, etc. Normalmente, nessas grandes empresas, quem faz essa assinatura, vamos dizer assim, são pessoas superocupadas, e aí depende muito de agenda tal, [...] pode durar até um ano, e não significa também que a gente não comece a comprar, por exemplo. Tem toda uma parceria: oh vou te mandar um pedido e me paga tal, mas a formalização demora um pouco. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Cabe ressaltar que a empresa estudada consegue desenvolver sua própria modelagem contratual relativa às negociações com fornecedores, graças a alterações nos seus processos de governança e a percepção de que o contrato é uma segurança para ambas as partes da relação, conforme comentado anteriormente pelo gerente de suprimentos. Entretanto, não parece haver imposição dessa modelagem de forma unilateral, dado o processo de negociação relatado pelo gerente de suprimentos, quando questionado sobre de quem foi a iniciativa na elaboração das cláusulas contratuais.

Antigamente, partia muito do fornecedor, ele mandava o modelo, o jurídico criticava e aí a gente negocia e fechava o contrato. Hoje, a gente já tem várias minutas padrões

da empresa, e a gente manda para o fornecedor avaliar. E aí ele coloca as cláusulas dele: oh preciso dessa cláusula que aqui, isso me dá segurança, essa não me dá, tira isso, tira aquilo. Então, tem uma reuniãozinha pesada do tipo cláusula a cláusula: esse pagamento é o que? Isso aqui meus acionistas são de fora do país, eles não aceitam isso aqui, essa multa de 10%, aceita no máximo 1%. Então vamos lá bota 1%, aí tem toda uma negociação. Então assim, desde do hipoclorito, já que é o que estamos falando, a qualquer contrato, todos eles as tratativas são iguais. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Nas cláusulas contratuais do fornecimento do hipoclorito, os entrevistados percebem que estão inclusos todos os termos necessários sobre os detalhes da transação, suficientemente especificadas, tais como o prazo e a qualidade do fornecimento, especificações técnicas e formas de reajustes. Quanto a esta última, observa-se que o gerente de controladoria se refere à prática do *open book accounting*, denominada por ele de planilha aberta de custos, com o fornecedor do hipoclorito para subsidiar reajustes de preço, conforme explica.

A gente jogou aberto com esse fornecedor (do hipoclorito), e ele apresenta para a gente uma abertura da planilha de custos dele, então ficou acertado que: se para ele é relevante mão-de-obra e energia elétrica para o fornecimento da matéria prima, ele tem que anualmente apresentar para a gente o que ele teve de reajuste de mão-de-obra e o que ele teve de reajuste de energia elétrica, então, é o que a gente chama de planilha aberta de custos, isso aí ele apresenta para a gente e a gente vai validar, ou então invalidar, qualquer reajuste de matéria prima, que é o hipoclorito, que é essencial para a gente (GERENTE DE CONTROLADORIA).

No detalhamento dos termos contratuais também está presente os limites mensais de fornecimento, como por exemplo o estabelecimento de um percentual de acréscimo que o fornecedor é obrigado a atender, caso a demanda mensal se eleve, ou ao contrário, em caso de retração na demanda, é estabelecido um prazo para que a empresa estudada consuma o que foi aquém do estabelecido. As cláusulas contratuais de variação no consumo/demanda também alcançam contingências relacionadas a suprir outras unidades fabris do grupo, conforme explica o gerente de suprimentos.

Vou dá um exemplo, todo mês eu compro mil toneladas dele (fornecedor do hipoclorito), se de repente eu tiver um *boom* de vendas e quiser comprar 2 mil, ele (fornecedor do hipoclorito) não vai ter obrigação de me atender as 2 mil, mas ele (fornecedor do hipoclorito) tem obrigação de me atender 30% a mais do que a minha demanda. Isto está em uma cláusula, entendeu? Como também se eu consumir 30% a menos, eu tenho que, vamos dizer assim, pagar isso que eu estou devendo supostamente a ele (fornecedor do hipoclorito), no decorrer de 6 meses, não pagamento financeiro e sim consumir o que eu disse que ia comprar dele. Então, tem que ser “um ganha-ganha”, ele ganha de um lado, a gente ganha do outro. [...] Inclusive até, por exemplo, se eu precisar prestar um socorro a alguma unidade minha, ele (fornecedor do hipoclorito) não tem obrigação de me atender, mas se tiver dentro do meu volume estipulado, de 30% a 40% como a gente estipulou no contrato, aí ele

me atende. Fora aquilo, aí já tem que ter uma negociação e tal. Então é tudo muito amarradinho. (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

Quanto às especificações técnicas como requisito de qualidade do insumo adquirido, há um monitoramento de conformidade do que foi acordado, que para o gerente de suprimentos é necessário o suporte de outras áreas da empresa: “para a avaliação do produto, a gente tem uma área aqui que é o laboratório de qualidade [...] com medições se o produto está vindo ou não de acordo com o que foi acordado”.

Assim, o gerenciamento da transação apresenta dois pontos relevantes que são a qualidade do produto e o outro, adicionado pelo gerente de controladoria, refere-se à capacidade de entrega do fornecedor, conforme explica.

Então, esse é um critério (qualidade do insumo) básico que todo caminhão passa por uma análise de qualidade e a gente tem e isso está no contrato também. O que que eles (laboratório de qualidade) gerenciam aí, basicamente, e é importante nessa matéria prima? É o teor de concentração do cloro: o cara entrega para a gente uma carreta de hipoclorito, e o hipoclorito na verdade é o cloro diluído, só que ele tem que vir com percentuais de diluição naquela carreta. Sei lá, 25 toneladas a 8% de concentração. Então, passa pelo nosso laboratório, tira a amostra e faz a validação. Se estiver fora de especificação, a gente devolve a matéria prima para o fornecedor. Existe, logicamente um intervalo, não é? de aceitabilidade de percentual de validação, mas esse é um ponto importante. E o outro é o seguinte: é a capacidade que ele tem de entrega da matéria prima. Como é um produto de alto giro e a gente não tem capacidade ... a gente tem uma capacidade de estocagem para produzir aquilo que a gente tem quase que diariamente, aproximadamente sei lá, 60.000 caixas aí de água sanitária por dia, mas é importante para a gente que ele não quebre esse contrato de fornecimento (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Na visão dos entrevistados, o monitoramento das especificações técnicas do hipoclorito é um sinalizador para avaliar a performance contratual, em que sua desconformidade acarreta sanções ou compensações. Quando questionados sobre a existência de termos contratuais referentes aos critérios para premiar ou punir o desempenho do fornecedor, os entrevistados explicaram:

Para premiar em si, não, mas para punir sim, se ele descumprir a qualidade de entrega da matéria prima. Aí a punição, na verdade, é com a devolução da mercadoria, com o não pagamento, isso daí sim, mas não tem nada (premiar), não tem bônus por uma entrega perfeita, vamos dizer assim (GERENTE DE CONTROLADORIA).

O próprio laboratório já é um sinalizador para avaliar a performance do contrato. [...] esta parte química que aí é avaliado o produto está em contrato. Vou dá um exemplo: se tiver uma perda de cloro de 2%, 3%, a gente absorve, passou disso, ele vai ter que pagar. Então, também tem isso e é pontuado diariamente e mensalmente a gente faz o fechamento, uma reunião, oh perdeu,... como também se a gente ganhar, a gente emite uma nota de complemento para eles. [...] Não seria uma punição, seria uma compensação. Eu perdi cloro, então eu não posso ter prejuízo, vai ter que me repor. Se ele me entregou mais cloro do que o que estava na nota, foi identificado, eu também

tenho que repor para ele. Então, tem esse balanceamento. Mas assim, tem cláusula de multa do tipo, ele deixar de me entregar, eu pedi 18 caminhões, ele me entregou 10, eu vou parar a fábrica. Então, tem uma cláusula punitiva lá de x%, um número em cima do contrato. (cláusulas) de premiar, não (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

No que se refere à resolução de conflitos, a opção contratual foi pela intermediação pública, sendo justificado pelo gerente de controladoria por ser um fornecedor estratégico e com uma relação de parceria longa, favorecendo a resolução de conflitos por meio, primeiramente do diálogo. “Então a gente vai primeiro pelo caminho de conversar, de alinhar ali, de chegar numa solução pacífica, vamos dizer assim, de parceria” (GERENTE DE CONTROLADORIA). Entendimento ratificado pelo gerente de suprimentos, ao afirmar “Eu estou aqui este tempo todo e eu nunca tive nenhum conflito desse tipo não. Mas, esta cláusula (de resolução de conflitos) é padrão em todo contrato, né? comarca tal, não sei o que ...” (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Segundo a percepção dos entrevistados, o contrato com o fornecedor do hipoclorito ainda prevê condições para seu encerramento, tais como descumprimento das cláusulas estabelecidas, por exemplo, reajustes sem abertura da planilha de custos, data de vigência e sua renovação. Na ocasião de rescisão contratual, foi inserida uma cláusula de segurança, mediante a qual é estabelecido um prazo de aviso prévio à outra parte com a finalidade de evitar a interrupção brusca no fornecimento, conforme explicam os gerentes de controladoria e de suprimentos.

Nós colocamos uma cláusula de segurança: que eu posso comunicar a ele (fornecedor do hipoclorito) hoje e eu tenho 2 anos que eu tenho garantido o fornecimento dele (fornecedor do hipoclorito), ou então, ele vai me pagar o valor do fornecimento de 2 anos. Então, não tem possibilidade de, do dia para a noite, parar o fornecimento e comprometer a produção (GERENTE DE CONTROLADORIA).

Tem cláusulas também de interromper o contrato, uma rescisão, por exemplo: um contrato grande desses, sei lá, de 5 anos, se ele quiser encerrar o contrato comigo, ele tem que – eu não estou lembrando agora – mas ele tem mais de ano para me avisar. Porque assim, é um tipo de matéria prima que eu não posso virar a chave assim e dizer: amanhã eu não vou te fornecer. Se ele (fornecedor do hipoclorito) fizer isso, prejudica aqui, assim, de uma maneira pesada. Então, não pode. Então realmente tem que ter um prazo para eu construir, me verticalizar ou desenvolver outro fornecedor ou qualquer outra opção. Mas por exemplo, um contrato - que eu tenho vários contratos - com vários fornecedores, um contrato de um rótulo adesivo, coisa desse tipo, aí é mais fácil, eu peço que ele me avise com 60 dias de antecedência. Só isso (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Adicionalmente, os entrevistados consideram que os contratos em geral e o do hipoclorito, em particular, especificam princípios para lidar com contingências, principalmente relacionadas às variações nos preços. O estabelecimento de critérios para reajuste de preços no

contrato do hipoclorito por meio da planilha aberta de custos, conforme comentado anteriormente, sinaliza adaptabilidade contratual às variações nos preços. Além disto, alguns insumos químicos adquiridos são dolarizados, o que sujeita a empresa estudada a flutuações cambiais, de acordo com os entrevistados.

Tem cláusulas de reajuste e previsão de possibilidade de remodelagem do contrato, ou da operação em si, não é? é bem detalhado nas cláusulas. [...] o contrato do hipoclorito é bem maleável (quanto ao fornecimento de alternativas ou possíveis soluções para responder a diferentes contingências) (GERENTE DE CONTROLADORIA).

[...] Tem matéria prima que é em cima do dólar, o produto químico normalmente é em dólar, o sebo é nacional, mas o ácido sulfúrico ele está em dólar, fatura em reais, mas o preço ele é em dólar. E aí fica variando de acordo com o câmbio, vai ter na negociação: ah isso aqui é câmbio, é do mês passado, esse é o do trimestre e por aí vai, ou eu fixei um preço X e congelei o dólar e vamos para frente. [...] a gente busca uma fixação de preço, mas se tiver uma mudança aí drástica na economia, também tem essa cláusula do contrato, sei lá “Lula virou presidente” (risos), aí vai dá aquela confusão em câmbio, e tal aquele negócio todo, e aí não tem como segurar preço, aí a gente vai ter que conversar. Isso eu estou falando só de um aumento. Se eu tenho uma matéria prima que é em dólar, o dólar despenca, eu tenho que conversar com o financiador, eu digo: vamos ajustar aqui que não está sendo justo. Como também se ele for para cima, a gente também altera. Então, os contratos geralmente especificam princípios para lidar com essas contingências, especificam com certeza (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Assim, segundo a percepção dos entrevistados, entende-se que o contrato com o fornecedor do hipoclorito inclui e especifica todos os termos relevantes das transações, sua gestão e seu encerramento, além do estabelecimento de critérios para punição e compensações pelo desempenho do fornecedor quanto às características técnicas do insumo. Apesar da escolha pela instância pública para resolução de conflitos, considera-se a inclusividade de questão e a especificidade de cláusula percebidas pelos entrevistados como adequadas.

Em adição, a percepção dos entrevistados sobre a inclusão de termos contratuais flexíveis e resilientes às contingências, principalmente relacionadas aos reajustes de preços e variações cambiais, permitem o entendimento de que o contrato com o fornecedor do hipoclorito possui também a característica de adaptabilidade contingencial, além da inclusividade de questão e especificidade de cláusula.

Em conjunto, essas características contratuais mitigam a incompletude dos contratos, que por sua vez, são vistos como mecanismos de controle pela Economia dos Custos de Transação, ajudando a reduzir os custos de transação e os riscos de troca (relacionais e de desempenho) (WILLIAMSON, 1979, 1991; DING; DEKKER; GROOT, 2013).

Do exposto e com base na dimensionalização da transação proposta por Williamson (1979, 1981, 1991), entende-se que as transações de compra do hipoclorito são recorrentes e

apresentam incerteza mediana e especificidade de localização e de ativos humanos. Reconhece-se essa recorrência em virtude de se tratar de insumo relevante e insubstituível para o processo produtivo da principal linha de produtos da empresa estudada, demandando frequência diária de seu recebimento.

A incerteza em níveis médios está relacionada aos impactos nos custos de transação pela substituição do fornecedor, embora haja alternativas de fornecimento que inclusive abastecem as outras unidades fabris da empresa estudada estabelecidas em outras regiões geográficas.

Quando questionados sobre as dificuldades em encontrar negócios alternativos caso seu principal fornecedor optasse por outro cliente, o gerente de controladoria alegou que “seria bem complicado, até porque a água sanitária hoje é o carro chefe de faturamento da empresa, apesar de ser de baixo valor agregado”, entendimento ratificado pelo gerente de suprimentos, que acrescentou:

A dificuldade não sei... um aumento grande de custos, porque eu teria que buscar de outros estados, seria um problema grande de custos de eu ter que investir numa verticalização sem está planejado, e por isso que vamos fazer um contrato e ficar blindado desse tipo de situação, mas ninguém está livre de uma força maior, né? sei lá, teve um problema, teve uma enchente aí e levou a fábrica lá do cara, não tem o que fazer, entendeu? (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

A adoção de contrato formal de longo prazo com o fornecedor do hipoclorito para “blindar” a continuidade do fornecimento revela a preocupação da empresa estudada em garantir o suprimento do hipoclorito, dada a dependência do seu processo produtivo a esse insumo, resguardando-se da interrupção imprevista nesse fluxo.

Assim, parece não ser a escassez de fornecedores que adiciona incerteza a transação e sim características técnicas do insumo que impõe sua aquisição nas proximidades geográficas. Sua volatilidade, reatividade, oxidação, corrosividade e periculosidade impõem que o hipoclorito seja transportado e acondicionado ao abrigo da luz, calor, em embalagens adequadas e manuseado com o uso de equipamentos de proteção apropriados⁹.

Tais características podem justificar a frequência diária de entrega do insumo, tanto pela volatilidade que ocasiona a diminuição do teor de concentração do cloro com o passar do tempo, conforme discutido anteriormente, quanto pela dificuldade de estocagem apropriada pela empresa estudada. Consequentemente, a especificidade de localização alcança importância nas

⁹ Disponível em: <http://www.alquimiaprodutosquimicos.com.br/wp/tag/hipoclorito-de-sodio/>. Acesso em: 22/ago/2018.

transações de compra do hipoclorito, como terceira característica do ativo tipificado por Williamson (1979; 1981; 1991).

Nesta perspectiva, considera-se a compra do hipoclorito com nível médio de especificidade, em que estão presentes a especificidade de localização e a de ativos humanos, previstas por Williamson (1981; 1991). Por causa da especificidade de localização, existe a dependência do fornecedor do hipoclorito que estiver próximo à empresa estudada, permitindo economias em despesas de estoque e transporte imprescindíveis em virtude do baixo valor agregado que representa a água sanitária dele produzida.

A especificidade de ativos humanos decorre da expertise necessária à produção, manuseio e transporte de produto químico perigoso. Esse tipo de especificidade também pode ser depreendido do entendimento dos entrevistados. Quando questionado sobre porque não internalizar a produção desse insumo, o gerente de suprimentos respondeu: “porque é caro, porque não é a expertise do negócio da gente, tem o fornecedor disponível [...]” (GERENTE DE SUPRIMENTOS).

Na decisão de verticalizar a produção, observa-se que está presente no Caso 6, dentre aquelas lembradas por Barney e Hesterly (2012) a especificidade dos ativos humanos e de localização, o que reforçaria essa internalização. No entanto, conforme comenta o gerente de suprimentos, essa decisão “é cara”, uma vez que as firmas estão sujeitas a custos burocráticos altos (HENNART, 2014). Assim, em alinhamento com a Teoria dos Custos de Transação, entende-se que a compra do hipoclorito ao invés de produzi-lo, reduz os custos de transação da empresa estudada.

Coerente com a Teoria dos Custos de Transação, a média especificidade do hipoclorito e a necessidade da sua aquisição direcionaram a empresa estudada para o uso da governança híbrida, por meio de contrato formal de longo prazo com o fornecedor desse insumo.

Entretanto, observa-se que antes da adoção de contrato formal parecia haver um contrato relacional com esse fornecedor, dado a relação duradoura e interdependente existente entre as partes. Essa interdependência é percebida na fala do gerente de controladoria e ratificada pelo gerente de suprimentos, conforme a seguir.

Para o hipoclorito, vamos dizer assim, a gente hoje é o maior cliente desse fornecedor. Então assim, quer queira ou quer não, a gente tem uma força de barganha grande com eles (GERENTE DE CONTROLADORIA).

[...] do mesmo jeito que nós somos extremamente importantes para ele (fornecedor do hipoclorito), ele é extremamente importante para a gente. É uma parceria. Entendeu? Então, desse lado aqui, especificamente nesta matéria prima, a gente não tem um, como eu posso dizer assim, só um lado depende do outro, vamos dizer assim, um

polietileno da vida, eu dependo da petroquímica, e a petroquímica tem milhares de clientes, então assim, nós somos um cliente gigantesco aqui do Nordeste, mas tipo assim, se não tiver, ele sobrevive. Já do outro lado (fornecedor do hipoclorito), se a gente sair, não tem ninguém que compra o que a gente compra, como eu também não tenho de quem comprar. Então assim é bem delicado, mas é uma parceria, por isso que a gente tem essa transparência, essa parceria com eles e tem um relacionamento já de longa data, eu estou há 14 anos aqui, ele já fornece aqui acho que há uns 50 anos (GERENTE DE SUPRIMENTOS)

A transição do contrato relacional para o contrato formal de longo prazo, saindo de uma menor preocupação em elaborar contratos detalhados (FIANE, 2002) para uma maior introdução de dispositivos de governança com salvaguardas adicionais da transação contra a violação oportunista do contrato e o comportamento não cooperativo (SPEKLÉ, 2001), ajuda a explicar maior completude contratual verificado no Caso 6.

Cabe ressaltar que a relação de fornecimento de longa data e anterior ao contrato pode ter ajudado em maior completude contratual, em virtude da familiaridade da relação, o que corrobora para reduzir a racionalidade limitada desses agentes, quando da elaboração contratual.

Adicionalmente, a condição de interdependência parece contribuir com o interesse mútuo na continuidade da relação que, por sua vez, pode ajudar o “equilíbrio de forças” entre as partes na elaboração da maioria dos termos contratuais. Esse “equilíbrio de forças” pode ser observado por causa da inclusão de cláusulas contratuais não tendenciosas e intensamente negociadas, como visto naquelas que determinam sanções e/ou compensações provenientes de não conformidade com os requisitos pactuados da qualidade do insumo, o que pode contribuir para mitigar o oportunismo.

No entanto, excetua-se a inclusão da cláusula referente à exigência de abertura da planilha de custos do fornecedor, feita unilateralmente pela empresa estudada e com finalidade específica de justificar aumentos de preços no insumo. Assim, nessa exigência parece estar ausente, a princípio, a intenção de redução de custos conjuntos que a prática do *open book accounting* pode oferecer, factível em situações de parceria, o que pode ilustrar comportamento não cooperativo entre os agentes e/ou assimetria de poder favorável à parte solicitante.

A elevação do poder da empresa estudada como compradora também pode ser percebida diante da ameaça de verticalizar a produção, conforme comentado anteriormente pelo gerente de controladoria para explicar a adoção de contrato formal de longo prazo com o antigo fornecedor do hipoclorito.

Do exposto, entende-se que tal contexto ratifica o entendimento da estrutura híbrida governando a relação contratual de longo prazo com o fornecedor do hipoclorito. Transações

com especificidade de ativos média é direcionada para os híbridos, que consistem de contratos e empreendimentos conjuntos de igualdade (HENNART, 2014).

A recente adesão à governança híbrida com contrato de longo prazo não elimina a interdependência dos agentes, uma vez que os entrevistados percebem que a empresa estudada ainda não tem condições de verticalizar a produção desse insumo, mas pode ser beneficiada pelo desejo mútuo da continuidade da relação traduzida no zelo da elaboração contratual.

Diante do exposto, caracteriza-se o principal insumo (hipoclorito) comprado na indústria estudada no Caso 6 com especificidade de ativo em nível médio, devido à especificidade de localização e de ativos humanos, sendo suas aquisições organizadas pela governança híbrida. O contrato com o fornecedor desse insumo pode ser caracterizado como sendo formal, com vigência de longo prazo e apresenta uma maior completude contratual, principalmente relacionada à adaptabilidade contingencial das mudanças de preços.

4.3.7 Discussão Comparativa sobre Transações, Contratos e Ativos nas Relações com Fornecedores

Em todos os seis casos, as transações analisadas representam a compra de insumos principais e essenciais ao processo produtivo das indústrias estudadas, adquiridos com intensa frequência e compreendem os seguintes: resina de PVC, leite *in natura*, embalagens, polímero de EVA e estamparia, coque de petróleo e hipoclorito.

Cada um desses insumos apresenta baixa ou média especificidade de ativo. Dentre essas idiosincrasias presentes, estão as especificidades temporal, de ativos humanos e a de localização, em que os Casos 3 e 5 apresenta-se com baixa especificidade de ativos, em qualquer de suas tipologias. A especificidade temporal é atribuída ao leite *in natura* que compõe o processo produtivo no Caso 2, decorrente da sua perecibilidade quando não processado em tempo hábil.

A especificidade de ativos humanos, está presente nos Casos 4 e 6, uma vez que o fornecedor da estamparia para a indústria representante do Caso 4 e o fornecedor do hipoclorito para a empresa que representa o Caso 6 demandam um processo coordenado de aprender fazendo entre os agentes. Esse processo coordenado no Caso 4 limita as opções de fornecimento àqueles desenvolvidos anteriormente, sendo custoso o desenvolvimento de outros, e inviabiliza, no Caso 6, a verticalização da produção de produto químico perigoso que requer ativos humanos especializados em sua produção, manuseio e transporte.

Contudo, dentre as especificidades encontradas neste estudo, predomina a de localização, revelando a intenção de redução de custos de transporte e de estocagem por parte das indústrias estudadas. No entanto, esse tipo de idiosincrasia reduz as opções de fornecedores, em que a localização próxima do fornecedor favorece a concentração do fornecimento em poucos agentes.

Nesta circunstância, observa-se a ocorrência do que Williamson (1979) denominou de transformação fundamental, significando que uma competição de grandes números no começo é efetivamente transformada em uma condição de pequenos números na competição *ex-post*. Agravando a concentração de fornecimento em poucos agentes, adiciona-se o fato de que alguns insumos são fornecidos por um “quase monopólio”, o que restringe as opções de fornecimento.

Por exemplo, indústrias que adquirem polietileno para fabricação própria das suas embalagens (garrafas) como nos Casos 2 e 6, a empresa fornecedora, pertencente ao setor químico e petroquímico, possui participação relevante em inúmeras cadeias produtivas, conferindo a essa petroquímica *status* de praticamente um monopólio no país.

A restrição nas opções de fornecimento também pode ser observada quanto ao polímero de EVA (Caso 4) e no coque de petróleo (Casos 3 e 5), por exemplo. Cabe ressaltar que, nesta situação, “a habilidade de predição da teoria dos custos de transação será mais fraca sempre que os indivíduos tiverem sua escolha restringida” (HENNART, p. 307). Porém, as indústrias que representam esses casos desenvolveram estratégias de compras que ampliam o seu poder de negociação (como no Caso 4, cujas negociações são em grande volume para todas as unidades fabris) e de suas opções de fornecimento por meio do mercado externo (como nos Casos 3 e 5).

Ainda com relação à especificidade de localização presentes nos Casos 1, 2, 4 e 6, além de provocar a concentração do fornecimento em poucos agentes, é uma das causas de especificidade de ativos que cria dependência bilateral e acrescenta riscos contratuais (WILLIAMSON, 1979). Assim, observou-se dependência unilateral (Caso 1) e interdependência (Casos 2, 4, 6) com o fornecedor habitual do insumo analisado.

Se por um lado, a especificidade de localização cria dependência bilateral e acrescenta riscos contratuais, por outro, pode fomentar o desejo de manutenção da relação entre os parceiros de negociação. Os riscos contratuais acrescentados requerem a celebração de contratos que combinem preços e comportamento, criando salvaguardas contra o comportamento oportunista, tornando-os mais completos ou complexos.

A completude ou complexidade contratual investigada nas seis indústrias mostra características diversificadas quanto a sua formalidade e duração (vigência) e, quando formais, apresenta aspectos similares quanto à inclusividade de questão, especificidade de cláusula e

adaptabilidade contingencial. Os Casos 1 e 2 não possuem contratos formais com seus fornecedores, enquanto nos demais casos os contratos são formais, no curto prazo para os Casos 3 e 4 e no longo prazo nos Casos 5 e 6.

Nas indústrias estudadas que formalizaram contratos com fornecedores dos principais insumos (Casos 3, 4, 5 e 6) a percepção dos seus entrevistados convergem para o entendimento de que a inclusividade de questão e especificidade de cláusula contemplam todos os termos julgados por eles como relevantes para controlar as transações. Nesses dois aspectos, as lacunas apontadas pelos participantes se referem a: ausência de arbitragem privada para resolução de conflitos e não estabelecimento de critérios para premiação do desempenho do fornecedor.

De acordo com a percepção dos entrevistados, a resolução de conflitos é atribuída ao ente público, cujas cláusulas que a regem apresentam detalhamento “padrão” e são habituais nos contratos em geral. Quanto à não existência de termos contratuais que estabelecem critérios para premiação do desempenho do fornecedor, excetua-se o Caso 6 que, embora não “premiando” o fornecedor do hipoclorito, ficou acordado em contrato um sistema de compensação para balanceamento do teor de cloro, quando este divergir entre o negociado e o entregue, podendo favorecer tanto a indústria compradora quanto o fornecedor.

Quanto à terceira característica contratual considerada, a adaptabilidade contingencial, os entrevistados percebem pouca flexibilidade e resiliência nos termos contratuais diante de contingências que possam surgir na execução contratual. Como eventos dessa natureza, os participantes exemplificaram problemas de entrega, de qualidade do insumo e variações no preço.

Hennart (2014, p. 323) chama a atenção para as contingências e suas soluções relacionadas às variações nos preços, para quem “não é a incerteza por si que importa, mas apenas a incerteza não classificável” e exemplifica as flutuações de preço do petróleo ou do cacau que não colocam em risco contratos de longo prazo, em virtude da existência de cotações diárias para esses insumos em câmbios oficiais, que podem está previstos em contrato.

Neste sentido, o Caso 3 faz referência às flutuações de preço estabelecidas no contrato de fornecimento do coque e o Caso 4, em cuja composição do polímero de EVA contém componentes dolarizados, também tem previsão contratual de sujeição a flutuações no dólar. Assim, corroborando com Hennart (2014), nesses dois casos o nível de incerteza não classificável é baixo e a especificação em contrato das contingências de preço sinalizam as adaptações necessárias.

No entanto, especificar de antemão todas as contingências possíveis, com as requeridas adaptações se torna crescentemente difícil quanto maiores forem o nível de incerteza não

classificável e a duração dos contratos (HENNART, 2014). Isto pode ser observado nos Casos 5 e 6, únicos que celebraram contratos de longo prazo com seus fornecedores. No Caso 5, apesar da possibilidade de as variações no preço do coque terem previsão contratual como no Caso 3, os entrevistados não relataram a existência dessas cláusulas e sim da utilização recorrente de aditivos contratuais de preço, como mecanismo de adaptação.

Já no Caso 6, a contingência nas variações de preço do hipoclorito se torna mais difícil de especificar devido a maiores níveis de incerteza não classificável, em que parece não existir um mecanismo de câmbio oficial em que as partes possam se amparar, e em decorrência do prazo maior de duração do contrato, estabelecido em cinco anos. Entretanto, a adaptação necessária a essa contingência foi especificada no contrato por meio da adoção de uma prática de contabilidade gerencial, denominada de *open book accounting*, não observada nos demais casos para as transações com fornecedores.

A adoção desse mecanismo de adaptação pode ser interpretada como decorrente de múltiplos fatores. Do ponto de vista da indústria representante do Caso 6, a dependência do seu processo produtivo a esse insumo para se resguardar de interrupções imprevistas no abastecimento, a especificidade de ativos humanos decorrente da produção, manuseio e transporte de produto químico perigoso que inviabiliza a verticalização da sua produção, a especificidade de localização que disponibiliza o fornecedor próximo a um menor custo de transação e a longa duração do relacionamento entre eles (indústria e fornecedor) de aproximadamente cinquenta anos, são fatores que contribuem para um maior detalhamento contratual.

Do ponto de vista da relação indústria-fornecedor do hipoclorito, no Caso 6, a interdependência entre eles, a familiaridade alcançada e decorrente de interações de longa data, e o contrato relacional anterior ao formal de longo prazo que regia as negociações também ajudam a explicar maior completude contratual atual, incluindo a adoção de mecanismo sofisticado para adaptação de contingência de preço, por meio do *open book accounting*.

Cabe ressaltar, ainda, que o longo relacionamento entre a indústria e o fornecedor do seu principal insumo não é prerrogativa exclusiva do Caso 6. Um aspecto em comum em todos os seis casos analisados é a longa duração desse relacionamento, em que nos Casos 4, 5 e 6 remontam ou se aproximam do início das atividades das indústrias representantes. Pela perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, a manutenção do sistema negocial continuado enseja o surgimento da reputação, que para Zylbersztajn (2000, p. 28) “é tangível, pode ser construída ou destruída, a partir da memória dos agentes de mercado”.

Assim, a reputação como motivação pecuniária abre a possibilidade para o comportamento colaborativo entre os agentes, mitigando ações oportunistas por desejar a continuidade da relação, na qual estão contemplados os interesses das partes, ajudando a explicar o longo relacionamento verificado nos seis casos estudados entre as indústrias e seus fornecedores.

Diante do exposto, pode-se considerar que as transações analisadas nas seis indústrias apresentam frequência recorrente, baixa e média especificidade de ativos amparados por formas contratuais diversificadas, em que estão presentes contratos relacionais, contratos formais, contratos de curto prazo e contratos de longo prazo. Os contratos formais são percebidos possuindo inclusividade de questão e especificidade de cláusula suficientes e lacunas contratuais quanto à adaptabilidade contingencial. O Quadro 22 resume os atributos distintivos das transações e dos contratos com fornecedores, conforme discutido nesta seção.

As considerações a respeito das transações, contratos e ativos nas relações com clientes são comentadas na seção a seguir.

Quadro 22 – Quadro-resumo dos atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores

Atributos	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4	Caso 5	Caso 6
Transação	Compra de resina	Compra de leite in natura	Compra de embalagens e de coque	Compra de polímero de EVA e de estampa	Compra de coque	Compra do hipoclorito
Frequência da transação	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente
Incerteza da transação	Baixa	Baixa	Baixa	Média	Alta	Média
Especificidade do ativo comprado	Especificidade de localização	Especificidade de localização e temporal	Baixa especificidade	Baixa especificidade e especificidade de localização e de ativos humanos	Baixa especificidade	Especificidade de localização e de ativos humanos.
Características contratuais (fornecedores do principal insumo)	Sem contratos formais	Sem contratos formais	Contratos formais de curto prazo, com lacunas na adaptabilidade de contingência	Contratos formais de curto prazo, com lacunas na adaptabilidade de contingência	Contratos formais de longo prazo	Contratos formais de longo prazo
Governança (principal insumo)	Contrato relacional	Bilateral. Contrato Relacional	Mercado	Híbrida	Mercado	Híbrida

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

4.4 TRANSAÇÕES, CONTRATOS E ATIVOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES

4.4.1 Caso 1

No portfólio dos materiais fabricados e comercializados pela indústria representante do Caso 1, conforme seu catálogo de produtos, encontram-se 279 itens dentre tubos, forros e outros materiais de PVC, que são categorizados nas linhas de instalações prediais, instalações elétricas, esgoto predial, irrigação, infraestrutura, forros e diversos (mangueiras e portas sanfonadas).

Tais produtos têm seu processo produtivo padronizado por diversas normas brasileiras – NBR, aprovadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, a exemplo da NBR 5648, NBR 6150, NBR 14654, dentre outras, conforme esclarece o gerente comercial.

São produtos padrão (tubos, forro, portas) eles são regidos pelas normas técnicas da ABNT. São diversas normas que têm. Como eu tenho diversos tipos de produtos, tubo de água, é uma norma, de esgoto é uma norma, o de irrigação é uma norma, tubo de infraestrutura ele sendo coletor é uma norma, tubo de infraestrutura ele sendo PVA é uma norma, conexões é outra norma. Então, cada tipo de produto é uma norma. (GERENTE COMERCIAL)

A diversidade de produtos alcança uma carteira de clientes pulverizada em principalmente pequenos varejistas de material para construção civil, cujo quantitativo é em torno de 3.000 clientes cadastrados e 600 ativos, considerados como ativos aqueles clientes que realizam compras em até seis meses. Quando questionados quem são os clientes da empresa estudada, o gerente comercial explicou: “Nossos clientes são o pequeno varejista, comerciantes e atacadistas (como Atacadão C, Atacadão D). O foco é material de construção.” (GERENTE COMERCIAL). Para o gerente de produção, o cliente:

Geralmente é o cara que tem uma lojinha pequenininha de material de construção. A gente fornece para alguns atacados, sendo que não é o nosso foco, entendeu? Nosso foco é o cara do interior, que tem uma loja de material de construção, vende muito para algumas lojas em cidade grande também. A gente é bem pulverizado em relação a clientes. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Dentre os clientes ativos, alguns fidelizados, com longa duração de relacionamento, estando presente também a rotatividade dos mesmos, conforme ressaltam os entrevistados.

A gente tem com certeza muitos clientes fidelizados, que a gente faz essa fidelização até pelo representante mesmo, que está sempre presente lá, tomando cafezinho, e tudo mais. Com certeza, tem cliente aí que está com a gente uns dez anos. E a gente tem sempre novos também. É bem rotativo mesmo. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

20% desses 600 clientes são fieis e representam 30% das minhas vendas. [...] Esses 600 clientes que estão ativos fazem tempo, mas você sabe, mês a mês vem novos clientes e perdemos clientes, isso é próprio do mercado. (GERENTE COMERCIAL)

Quando questionados sobre as dificuldades que a empresa teria em encontrar negócios alternativos, caso clientes optassem por outros fornecedores, o gerente de vendas considera não haver dificuldades em encontrar outros, devido à pulverização da sua carteira, corroborando com o entendimento da rotatividade dos mesmos.

As negociações com esses clientes ocorrem sem contratos e por meio dos representantes comerciais contratados pela empresa estudada que a representa com exclusividade no que se refere aos produtos comercializados, no intuito de evitar que um mesmo representante venda produtos concorrentes.

Os 130 representantes comerciais da empresa estudada têm uma área de atuação definida por regiões do Norte e Nordeste, onde a empresa atua. Não possuem vínculo empregatício, sendo sua relação regida por meio de um contrato de representação, conforme explica o gerente de produção:

[...] Eu tenho contrato com o representante, a gente entra em contato com o representante. O representante tem aquela determinada região, aquela área lá, vamos supor interior da Paraíba, tipo Campina Grande até Cajazeiras, aí ele tem obrigação de visitar as lojas, abrir clientes, tem aquela meta de vendas, entendeu? Cada região do Nordeste tem um representante responsável. São terceirizados, não são funcionários da empresa. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Em relação ao detalhamento desses contratos entre a empresa estudada e cada um dos seus representantes comerciais, os entrevistados afirmaram que contemplam o detalhamento da representação, em que constam: os produtos a serem vendidos, as regras de venda, a estipulação da comissão do representante, sua área geográfica de atuação e proibição da venda do mesmo produto de outra firma, dentre outras.

Entretanto, conforme entendimento do Gerente Comercial, esse contrato não contempla cláusulas de cooperação, coordenação e resolução de conflitos entre as partes, nem acordos pormenorizados sobre o seu término, mas considera sua modelagem igual a todas as outras empresas que tem e que não deixa espaço para interpretação.

Apesar da ausência de cláusulas no contrato com os representantes comerciais que detalhem a performance contratual e seu monitoramento, os entrevistados esclareceram haver o estabelecimento de metas para cada representante, devidamente acompanhadas pelo setor comercial:

Em cima dos contratos eles (representantes comerciais) mandam os pedidos para a fábrica, através do sistema de comunicação e a gente monitora isso através dos pedidos que eles mandam (representantes comerciais). Todos eles têm metas a atingir no mês, preços a atingir. [...] A meta não está no contrato, é exigida dele depois. (GERENTE COMERCIAL)

Existem metas bem definidas para cada um dos representantes, personalizadas. A gente sabe que tem uma região melhor que outras, não é que nem o sul da Bahia que tem uma boa demanda de irrigação, com poços e tudo. A gente sabe que não é igual ao interior da Paraíba, interior de Pernambuco, entendeu? Então a gente tem essa personalização de metas e a gente fica cobrando em cima disso. (GERENTE DE PRODUÇÃO).

Os representantes são instruídos pela empresa estudada em relação aos termos da negociação com cada cliente, em que é disponibilizado aos mesmos uma tabela de preços que devem seguir e instruções sobre o prazo de entrega aos clientes. Quanto a esse prazo, os representantes se reportam à empresa para sincronizá-lo com a produção dos materiais vendidos, conforme explica o gerente de produção.

Existe uma tabela bruta que os representantes têm acesso, eles têm alguma autonomia de dar alguma percentagem de desconto. Eles são cobrados pelo melhor preço que eles conseguem atingir e geralmente têm alguns produtos que eles sabem que têm uma margem de lucro maior que a outra, então cobramos a venda desses produtos também, que tem maior margem de contribuição. [...] hoje a empresa está, como todas as empresas, com um setor financeiro, a gente baixou bem os estoques, já para ficar bem *just in time*, fazer somente o que precisa e deixar as coisas bem enxutas, então isso queira ou não queira termina afetando um pouco o prazo de entrega também, sabe? Isso é claramente de conhecimento dos representantes, tanto que eles ficam ligando acordando “e aí, prazo para esse determinado produto, vocês acham que conseguem entregar até quando?” e a gente faz um cálculo aqui e diz até quando e aí tudo isso é acordado com o cliente, e a grande maioria até antes mesmos da compra, entendeu? Às vezes tem um cliente que diz que só compro o produto X se vocês entregarem até terça-feira, se não vou comprar com outro fornecedor. Então esses detalhes, preço, prazo nós pactuamos com o representante. (GERENTE DE PRODUÇÃO).

Para realizar as entregas dos produtos vendidos, o modal adotado pela empresa estudada é rodoviário por meio da manutenção de uma frota própria, isto é, verticalizar a transação. Quando questionados sobre o porquê dessa decisão, além de justificar maior rapidez na entrega, relataram a existência de dificuldades em terceirizar o serviço, dependendo da região geográfica para a qual a entrega é direcionada, conforme os entrevistados explicaram.

Na época que a economia está a todo vapor, a gente tinha muito caminhoneiro terceirizado, que ele não queria ir para determinada região que não desse frete de volta para ele. Vamos dizer para o Piauí, Maranhão, não queria ir. Só queria ir para a Bahia, entendeu? Eles fazem muita imposição, então o nosso cliente lá do Piauí, do Maranhão terminava ficando com um prazo de entrega bem grande porque a gente ficava com dificuldades de arrumar quem fosse. Quando a gente tem caminhão próprio, a gente só se preocupa em carregar, mandar e ... há rapidez. (GERENTE DE PRODUÇÃO)

Nossa frota própria é para que a gente possa ganhar no prazo, a gente consegue atender muito rápido os pedidos, sabe? Dependendo da demanda, porque como é Norte/Nordeste a gente sempre tem caminhão por lá, mas aí vamos dizer, até chegar lá, deve levar em torno de 20 dias, 25 até Piauí, Maranhão que é mais longe, mas a gente consegue ter um diferencial nessa parte aí. (ASSISTENTE DE CONTROLADORIA)

Nesta perspectiva, observa-se que as transações de vendas na indústria representante do Caso 1 possuem frequência recorrente, incerteza moderada e baixa especificidade dos ativos fabricados. A recorrência da transação é intensificada pela grande diversidade do seu portfólio de produtos, bem como pela sua preferência em pulverizar os clientes, optando preferencialmente por aqueles de pequeno porte. A incerteza moderada decorre principalmente de variações na demanda dos clientes por seus produtos, uma vez que, como integrante da indústria da construção civil, esta demanda é sensível à instabilidade na economia, políticas governamentais, dentre outras.

A frequência recorrente e a incerteza moderada, juntamente com a baixa especificidade dos ativos produzidos demandaram que a indústria estudada no Caso 1 organizasse suas transações de venda pela via de mercado sem lastro contratual e a verticalização da sua logística. Sob a ótica da Teoria dos Custos de Transação, os ativos fabricados e comercializados pela empresa estudada são considerados como não específicos, sendo a estrutura de governança de mercado eleita pela teoria como eficiente nessa circunstância, opção adotada pela referida empresa, portanto em alinhamento com a referida teoria.

No que diz respeito à verticalização da sua logística, a especificidade das rotas de entrega atendidas pela empresa estudada motivou essa decisão, o que também pode revelar dificuldades enfrentadas por ela na busca de parceiros ou na celebração de contratos para terceirizar essa transação. No entanto, a decisão para agregar esse serviço ao cliente requer uma análise mais aprofundada da empresa em relação ao seu custo-benefício. Para Williamson (2012, p. 69) “a vantagem da integração vertical é que a adaptação pode ser feita em uma forma sequencial sem a necessidade de consultar, completar ou revisar acordos entre as firmas”.

No entanto, a gestão, os investimentos necessários e os custos do serviço de manutenção de uma logística própria podem acrescentar desafios à empresa estudada decorrente de atividade alheia ao seu núcleo de negócios principal, em comparação com a possibilidade de realização de parcerias/terceirização de serviços logísticos, realizadas com salvaguardas contratuais que contemplem os interesses das partes. O pressuposto colocado por Williamson (2012) de garantia de maximização de lucro conjunto sempre que uma entidade proprietária de uma única empresa alcança ambos os lados da transação, merece reflexões em cada contexto.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 1 como padronizados, ou seja, baixa especificidade de ativos, negociados pela estrutura de governança de mercado sem contratos formais com clientes.

4.4.2 Caso 2

Sob o lema de vender “sabor, saúde e confiança”, a empresa estudada no Caso 2 fabrica e comercializa um portfólio de produtos que inclui 90 itens das linhas seco e fermentado, tais como iogurtes, bebidas lácteas, sucos, queijos, requeijões, manteiga e doces, dentre outros, sob uma marca de repercussão regional, que ocupa posição de liderança entre as cinco melhores do segmento no Norte e Nordeste¹⁰, para o iogurte líquido. Quando questionados sobre a marca como um diferencial, o gerente administrativo e financeiro, respondeu:

A empresa hoje, no Nordeste, é a maior indústria de láteos do Nordeste. O que nós produzimos, o número de colaboradores, o faturamento, é a maior indústria de láteos. Gera muito interesse pelas outras. E a empresa hoje é muito bem conhecida e reconhecida no mercado. Nós temos ainda que fazer muitos trabalhos, até na questão de marketing, mas o próprio boca-a-boca fortalece muito nossa marca. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Possui uma clientela pulverizada e diversificada em autosserviços, grandes, médios e pequenos supermercados, cuja carteira de clientes ativos é da ordem de 25.000. O foco da sua clientela diverge entre as duas principais fábricas do grupo, em que a pernambucana, por produzir também suco, está presente nos grandes *players* supermercadistas, enquanto a paraibana não, conforme explicam os entrevistados.

Os pequenos mercados, a região daquele mercadinho de bairro, da padaria de bairro, da mercearia. Esse é o grande filé da empresa, é aonde nós estamos presentes, aonde as grandes empresas não estão, nós estamos aí. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO).

O nosso trabalho é muito diversificado, nós valorizamos muito os nossos clientes, desde o que nos compra o pedido mínimo até o nosso maior cliente, todos eles são respeitados da mesma forma. Então, nós atendemos os autosserviços, grandes supermercados, médios supermercados e pequenos mercadinhos. Por decisão nossa, nós não atendemos, ainda não estamos nos grandes *players*, vamos dizer assim, na parte lá da Paraíba, da super fábrica, principalmente. Aqui não, em Recife nós já atendemos algumas maiores redes do tipo Rede A, do tipo a Rede B, certo? Porque

¹⁰ Ranking elaborado por meio de pesquisa que aponta as cinco principais marcas em cada região no canal supermercado e a concentração das marcas líderes em cada categoria, realizada pela Revista Super Varejo, de circulação mensal, sobre o setor supermercadista, publicada pela Associação Paulista de Supermercados (APAS). Disponível em: <http://www.supervarejo.com.br/wp-content/uploads/2017/08/PDF-baixa-07-08-17.pdf>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

essas redes são um pouco mais difíceis de se trabalhar e nós gostamos de trabalhar de uma forma eficiente e eficaz. Então nós não vimos ainda essa, não é o nosso foco principal entrar nessas grandes redes, agora no grande e no pequeno nós estamos muito bem relacionados. (GERENTE COMERCIAL)

Na fábrica situada no interior da Paraíba, segundo estimativas do gerente administrativo e financeiro, 95% do total vendido deriva dos pequenos e médios clientes, enquanto na fábrica da região metropolitana do Recife, conforme esclarece o gerente comercial, esse percentual cai para 60% pela entrada com maior intensidade nos grandes clientes. Assim, percebe-se uma mudança gradual para incorporar a clientela de grandes clientes. Indagados sobre há quanto tempo a empresa estudada se direciona para os pequenos e médios clientes, os entrevistados responderam:

Desde que a empresa nasceu. Ela nasceu com essa filosofia. Foi visão de fundador, que era um cara visionário e via que a Concorrente A, Concorrente B, as grandes, ia ver os grandes: Rede A, Rede B, Rede C, e os pequenos estão ... pequenos. Então isso é uma oportunidade de mercado. E, também, até por uma situação dele. Ele não conseguia chegar na grande, mas conseguia chegar no pequeno, então por uma filosofia e por uma estratégia, deu certo. (GERENTE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO)

Olha, não é que seja uma estratégia de focar os pequenos e os médios, é porque nós vamos fazendo trabalho nos pequenos e nos médios, à medida que vai aumentando-se a necessidade do nosso consumidor final pedir nosso produto e ele, em algum momento, vai pedir aos grandes. Então nós estamos trabalhando o pequeno e o médio sempre, mas sempre almejando os grandes, desde que a empresa surgiu, porque essa necessidade ela vem ao contrário, do pequeno e no médio para chegar no grande. Nós estamos fazendo com que os nossos consumidores busquem o nosso produto também nos grandes. (GERENTE COMERCIAL).

Esclarece-se que o comércio varejista de hiper e supermercados formam um grupo de compradores altamente poderosos. Amorim, Silva e Amin (2015) destacam algumas características desse grupo no sudoeste paraense, tais como alta concentração por causa do restrito número dessas empresas, que comprem em grande volume; exercício de forte pressão sobre os preços para obter maior rentabilidade sobre a venda final e não representatividade significativa dos seus custos em relação ao produto lácteo que comercializam, elevando seu poder de barganha junto aos laticínios estudados.

Com base nos comentários dos gerentes administrativo/financeiro e comercial, entende-se que o foco preferencial para os pequenos e médios mercados adotado pela empresa estudada poderá permitir sua inserção nos players de grande porte em condições mais favoráveis do que aquelas observadas por Amorim, Sila e Amin (2015) para os laticínios do sudoeste paraense.

Essa condição mais favorável pode ser entendida devido ao portfólio de produtos diversificados que o laticínio estudado possui, favorecendo a diferenciação, a sua expertise no negócio, adquirida ao longo de sua existência na produção, comercialização e distribuição dos seus produtos, e, principalmente, no uso da marca como poder de influência no consumidor final, que juntos, podem facilitar a penetração da empresa estudada nos grandes clientes e contribuir para mitigar a incerteza nas transações com clientes.

Ainda sobre o poder dos grandes players do comércio varejista, Amorim, Sila e Amin (2015, p. 23) ressaltam que “sua proximidade com o consumidor final, influenciam suas opções de compra e tem mais conhecimento sobre suas tendências de consumo”. Isto pode dificultar a inovação, por meio do lançamento de novos produtos, por exemplo. Na empresa representante do Caso 2, percebe-se também atenção a esse fator, em que sua expertise no negócio ajuda a mitigar tais riscos, conforme observa o gerente comercial.

O nosso produto sem lactose nós só temos 3 anos que lançamos. Então é um nicho novo, eu costumo dizer brincando, como é muito mutante o mercado. Como eu falei, tenho 12 anos de empresa, e me lembro muito bem que há uns oito, dez anos atrás que nós estávamos trabalhando, o consumidor fazia a feira, por último é que ele colocava um produto *lighth* ou *diet*, dentro do carrinho, escondido, bem rápido, porque se alguém visse, dizia que estava doente, não é? (risos). Mudou, agora virou moda, quem não tiver um produto *lighth* ou *diet* no carrinho, não está na moda (risos). E agora existe a migração por sem lactose, porque você não nasce com intolerância à lactose, então o corpo é quem vai deixando de criar as enzimas para combater o açúcar, assim o leite dá problemas, entendeu? (GERENTE COMERCIAL).

Adicionalmente, a pulverização da carteira de clientes favorece uma menor dependência da empresa estudada a clientes pontuais, como seria no caso da concentração da clientela em poucos agentes. Isso pode contribuir para conquista de melhores condições de negociação de venda feitas pela empresa estudada, porém em nível regional onde atua.

Nós trabalhamos muito pulverizados, temos clientes de todos os tamanhos, aí assim, esses clientes eles não representam de forma alguma um percentual significativo do nosso faturamento. Então até hoje, quando a gente encerra, mesmo com a Walmart que a gente já atendeu [...] então isso não afetou de forma alguma a estrutura financeira da empresa. [...] assim, o nosso diretor-presidente agora gosta muito de bater no peito e dizer que vende sabor, saúde e confiança, não é? E aqui eu gosto de acrescentar que nós vendemos o serviço. O cliente está muito acostumado com o nosso serviço, ele sabe que nós estamos presentes, que vamos estar sempre lá, pode confiar nesse nosso trabalho. Eu acho que o nosso maior diferencial é a nossa distribuição, entendeu? Então isso nós dá um poder, entre aspas, de barganha com os clientes, porque ele acaba tendo confiança na gente, não quer perder para não ficar na mão. [...] (SÓCIO E DIRETOR COMERCIAL)

As negociações com clientes ocorrem predominantemente sem contratos formais, realizadas por meio dos vendedores e promotores de venda, funcionários do laticínio, sem o uso de representantes comerciais, ressaltando sua característica de verticalização também nas atividades de vendas, conforme explicam os entrevistados.

Hoje nossa força de venda é toda formatada em CLT. Então nós temos vendedores e promotores de venda na força de vendas que se falou. Daí nós temos a nossa própria logística, que são os motoristas e os auxiliares de entrega e a nossa própria frota que são os caminhões. Então, nós sempre valorizamos o ponto de partida e vamos crescendo de dentro para fora, essa é nossa estratégia também. Vamos começar, eu trabalho no mercadinho, outro vizinho, outro vizinho, informações e prospecções, e assim, fortalecendo a marca e fazendo com que, cada vez mais, o consumidor peça os nossos produtos no ponto de venda. (GERENTE COMERCIAL)

Olhe, nós temos todo um departamento comercial e logístico, toda a nossa força de vendas é própria, é da empresa, toda a nossa força na logística, caminhões, motoristas, auxiliares, também são da empresa, então nós atuamos verticalizada. [...]. (SÓCIO e DIRETOR COMERCIAL)

Essas negociações também acontecem por meio de contratos formais, sendo a minoria e para um público cliente específico, que são algumas redes de supermercados, com prazo de duração de um trimestre ou semestre, possibilitando renovações, em que estar pactuada as condições gerais da transação, direitos e deveres das partes, conforme explicam os entrevistados.

Funciona mais ou menos assim, nós fechamos uma parceria como a Rede D, por exemplo, uma rede qualquer tipo de rede, então eles vão lá e vão nos cobrar um percentual sobre o faturamento que nós vendemos às lojas, exemplo, tem a Rede D como eu falei, tem 10 lojas, então o faturamento da rede foi X, então, em contrapartida nós iremos pagar 3% daquele faturamento. E eles nos dão alguns direitos, do tipo: receber nossos produtos, com agilidade, passando na frente dos nossos concorrentes, um espaço de gôndola determinado, dois ou três produtos no encarte que eles fazem mensal, então existe uma troca, uma grande parceria entre direitos e deveres. [...] por escrito nós temos essas redes que eu te falei, que elas estão cada vez mais se formalizando, algumas tem essa formalidade, tem esse contratozinho assinado, mas bem simples de três a seis meses sempre renovando. (GERENTE COMERCIAL)

Eu acho seguro afirmar que tem 3 a 4% por alto mesmo tem esse tipo de contrato, é mais para o lado de Fortaleza, por exemplo, que o pessoal tem uma profissionalização legal, mas é muito raro. É mais um acordo que a gente fecha com eles, fazemos o cadastro do cliente, damos um crédito, e com 7, 14, 15, 21 dias eles vão comprar com o boleto bancário, mas a formalização, por escrito, no contrato, ela é muito rara. Quase não existe. São para os maiores players mesmo[...]. (SÓCIO e DIRETOR COMERCIAL)

Independente de base contratual formal, a empresa estudada no Caso 2 procura definir claramente suas condições de negociação, em que seus preços são tabelados, exigências de armazenagem, apresentação e conservação dos produtos no ponto de venda são feitas e preços

de venda para o consumidor final também são determinados por ela. Quanto ao preço praticado, o gerente comercial esclareceu:

Nós temos uma tabela específica de preços. Falando de posicionamento do mercado, nós somos uma empresa regional, no Nordeste. Apesar disso, nós já conseguimos alguns números até em nível nacional, mas com relação ao preço nós estamos abaixo um pouco das marcas nacionais, mas pela nossa qualidade, pela nossa prestação de serviço, pelo nosso potencial, nós estamos acima das regionais. Nós somos mais caro que as regionais e um pouco mais abaixo do que as nacionais. Essa tabela realmente ela é uniforme e trabalhamos com algumas variações em alguns lugares, mas muito pouco que a empresa, como falei anteriormente, estamos ficando cada vez mais uniforme, a tabela é praticamente única. (GERENTE COMERCIAL)

Quanto às exigências feitas ao seu cliente varejista, relativas ao preço de venda praticado por esse cliente, condições gerais de conservação e apresentação do produto no ponto de venda, a empresa estudada revela preocupação com sua responsabilidade em fornecer e fazer chegar ao consumidor final seu produto em plenas condições de consumo. Para tanto, investe em monitoramento no ponto de venda desse cliente, por meio dos seus promotores de venda, vendedores e supervisores.

No entanto, por não ter contato direto com o consumidor final, não obtém o *feedback* necessário com celeridade para melhoria do seu portfólio e lançamento de novos produtos, apesar de tímidos esforços nesse sentido, como a criação de um canal direto de atendimento ao consumidor, por exemplo.

Nós exigimos que eles pratiquem preços competitivos, ou seja, nós arbitramos preços também que eles praticam. Nós vendemos por X, ele tem um *mark up* de 30 a 35%, então nós exigimos aquilo para que não fique inviável para o consumidor final, essa é uma das exigências. Outra exigência é a refrigeração, nossos produtos, além de fermentado, é ar-refrigerado, então nós temos um cuidado tremendo, desde a parte de produção, ao carregamento, ao manuseio até a chegada no ponto de venda, então, nós exigimos deles que eles continuem dando essa refrigeração adequada, para que o consumidor final possa ter um produto top, um produto de linha de acordo com a nossa especificação, então uma grande exigência nossa é a refrigeração na gôndola. Limpeza, higienização...[...] monitoramos por meio dos promotores, vendedores, supervisores. (GERENTE COMERCIAL)

Quanto à distribuição geográfica dos clientes no Caso 2, encontram-se pulverizado por todo Nordeste, demandando a necessidade de estruturação em termos de centros de distribuição e logística para atendê-los numa distância que pode exceder a 700 km dos centros de distribuição ou das fábricas. Quando questionado sobre a distância geográfica dos seus clientes, o gerente comercial explicou:

Eles não são localizados próximos a empresas, como eu te falei, nós atendemos o Nordeste praticamente inteiro, não é? Então nós temos clientes aí num raio de 700-800km das filiais como eu lhe falei, e até da própria fábrica. [...]Toda a logística é própria. (GERENTE COMERCIAL).

Para atendê-los, além de monitorá-los conforme discutido, o potencial logístico e de distribuição da empresa estudada no Caso 2, organizados via hierarquia, constitui-se em um diferencial competitivo considerado pela empresa e contribui para fidelizá-los. O gerente comercial forneceu detalhes desse atendimento, que revelam a frequência recorrente das transações com clientes, conforme abaixo:

Esses 25 mil são ativos e nós conseguimos atendê-los até 90 a 95% durante o mês, ou seja, desses 25 mil tem pelo menos uma visita por mês, alguns têm até duas visitas por semana, outros têm uma visita por semana. Então é o que nós chamamos venda de D+1, D+2, ou D+3, se vender num dia eu consigo entregar no outro ou então vender e entregar em dois ou vender em três e entregar em três. Existe muito essa demanda de espaço, assim, a rotatividade é quem define nosso ponto de visita e de entrega. Eles são fiéis. (GERENTE COMERCIAL).

Quando questionados sobre a rigidez dos pactos e sobre a existência de mecanismos de resolução de conflitos nas transações de vendas dos produtos acabados, o gerente comercial ressalta a flexibilidade das negociações e o propósito em mente de que ambas as partes obtenham o melhor resultado, conforme declara.

Nós somos bastante flexíveis e trabalhamos conforme dita o mercado. Principalmente nessa década, o poder de consumo aumentou bastante, então, os pequenos mercados se tornaram grandes, os grandes se tornaram autosserviços e assim sucessivamente. Então, quando esses mercados mudam, muda-se a forma também, muda-se a forma de atender, muda-se a forma de entregar, muda-se a forma de cobrar, então tem que ser flexível para que possa atender essa demanda. Então, têm vários mercados de bairro hoje que dominam o bairro, que antes era um mercadinho e hoje dominam o bairro. Então, a gente tem que se adaptar a eles, o mercado aos consumidores dele, então nós vamos nos adaptando a cada dia. [...] se tem um lema que nós trabalhamos bastante é valorizando nossos clientes, pequenos, médios e grandes, nossa parceria e relacionamento realmente ela é muito grande, mas também nós temos que exigir o respeito tanto para com os nossos colaboradores, quanto para os nossos consumidores e por que não com a nossa marca? Você tem que ser flexível até o momento em que realmente existe a parceria do ganha-ganha, que o cliente ganha... quando quebra o pacto, aí não, a gente tem que tomar algumas decisões mais drásticas, se possível até tirar o produto do ponto de venda. (GERENTE COMERCIAL).

Nesta perspectiva, pode-se observar a presença do contrato relacional nas transações entre o laticínio e seus clientes, quando da resolução de conflitos por meio relacional e não por termos contratuais, preservando a continuidade da relação. De certa forma, parece haver uma interdependência entre as partes, graças à fidelização do cliente pela força da marca dos produtos vendidos.

Assim, as três características do contrato relacional parecem estar presentes no Caso 2, em suas transações com clientes: as trocas se estendem ao longo do tempo, incapacidade das partes de apresentarem os termos de suas barganhas no momento de negociar um contrato (visualizada na informalidade do contrato) e interdependência das partes para as trocas (SPEIDEL, 2000 *apud* RING, 2014).

Por fim, quanto ao nível de especificidade percebido dos produtos vendidos aos clientes, observa-se níveis médios em razão da alta perecibilidade e solidez da marca. A alta perecibilidade do produto comercializado pode impactar os termos da negociação, ao adicionar a necessidade de celeridade no processo por parte da empresa estudada e ser vetor de pressão para reduzir preços por parte de seus compradores.

Amorim, Silva e Amin (2015) verificaram alto grau de rivalidade na competição dos laticínios do sudoeste paraense, decorrente de vários fatores, dentre os quais a perecibilidade dos produtos processados, incentivando muitas indústrias a baixar o preço de seus produtos para garantir sua venda em tempo hábil à disponibilização para o consumo final.

Nós trabalhamos com um produto que tem um *shelf life* muito pequeno, iogurte tem 45 dias só de *shelf life* (vida útil) então existe uma grande preocupação em nós colocarmos o que realmente o cliente compra, se colocarmos demais vai existir um produto vencendo na gôndola e nós absorvemos tudo, ou seja, quem gerencia toda essa operação somos nós. (GERENTE COMERCIAL).

Em relação à marca, conforme visto, ocupa posição de destaque, sendo conhecida em nível regional, elevando o grau de especificidade do ativo, conforme comenta o gerente comercial, quando indagado sobre o quanto específico são os produtos no Caso 2.

Bastante. Bastante porque, como eu falei para você, nós atendemos a linha de fermentados, a linha de queijo, a linha de doces, então isso diversifica, isso fortalece muito a marca, né? Como hoje eu falei bastante, temos 90 itens disponíveis, então nós estamos procurando atender o consumidor final. (GERENTE COMERCIAL).

Do exposto, entende-se que as transações com clientes apresentam frequência recorrente, incerteza baixa e especificidade temporal e de marca. A estrutura de governança adotada pela empresa estudada no Caso 2 para comercialização dos seus produtos predominante é a via de mercado, dado a base pulverizada de seus clientes, sem contratos formais. Constatou-se que a especificidade temporal e de marca verificadas nos seus produtos, decorrentes dos fatores de alta perecibilidade e do reconhecimento em nível regional da marca contribuíram para a integração vertical dos centros de distribuição e logística.

A verticalização da logística, em especial, é vista pela empresa estudada como um diferencial competitivo, ao agregar esse serviço ao cliente, permitindo-lhe presença frequente no ponto de venda dos seus compradores. Zylbersztajn (1995) lembra que o senso comum é que ser maior é melhor, mais vantajoso, uma vez que permite possuir o domínio das etapas distintas de produção. Entretanto, Zylbersztajn (1995) considera esse pensamento errôneo porque mais integração não significa, necessariamente, maior eficiência ou maior lucro.

No Caso 2, a escolha da coordenação via hierarquia dos serviços logísticos, em função da especificidade temporal, pode justificar tal opção, contribuindo para reduzir seus custos de transação. No entanto, a estrutura de governança hierárquica necessita de controles burocráticos ou administrativos para substituir a fraca intensidade de incentivo, típico desse modo de governança, quando comparada à via de mercado. (WILLIAMSON, 1991).

Tais controles se reportam também ao monitoramento e políticas de recompensas e sanções que precisam ser organizadas no seio das empresas. Dentre estes, estão os controles gerenciais, onde se encontram incluídas as práticas de contabilidade gerencial. Aquelas adotadas pela empresa estudada no Caso 2 podem ajudá-la na coordenação da integração vertical das etapas à jusante de sua cadeia.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 2 como de média especificidade, decorrentes da especificidade temporal e de marca, cujas transações ocorrem estruturadas por meio da governança de mercado e sem contratos formais com clientes.

4.4.3 Caso 3

No portfólio de produtos fabricados e comercializados pela empresa estudada no Caso 3 se encontra revestimentos cerâmicos e porcelanatos, que juntos somam mais de 500 opções em virtude da enorme variedade de especificações existentes para cada tipo, segundo o seu catálogo geral de produtos 2018, além de três tipos de cimento, podendo ser ensacado ou a granel. Possui capacidade instalada total nas suas fábricas de porcelanato e cerâmica de 4.900.000 m²/mês e 1.400.000 de toneladas por ano de cimento.

Seus produtos são regidos por normas técnicas que estão em conformidade com padrões internacionais, tais como as ABNT NBR 15575, 13816, 13818 e 15463, dentre outras, que estabelecem requisitos de desempenho das edificações habitacionais, de placas cerâmicas e de

porcelanatos, em alinhamento ao exigido pelas normas internacionais ISO 13006 e ISO 10545. Portanto, trata-se de produtos padronizados.

O grande e diversificado portfólio de produtos fabricados pela empresa representante do Caso 3 favorece sua posição de destaque no cenário nacional e a fidelização dos clientes do seu principal canal representado pelos grandes varejos de material de construção. Para o superintendente comercial, “hoje, estamos entre os três fabricantes de revestimentos no Brasil, com maior portfólio e maior *mix* de produtos [...] a empresa consegue atender a todos os públicos do C, D, E ao AAA”.

Dentro desse portfólio, encontra-se o porcelanato, que possui maior valor agregado pelo custo mais elevado em virtude da qualidade superior da sua matéria prima, conforme explica o superintendente comercial.

[...] tem um produto que é o Bianco Polido, que é o porcelanato que mais vende na empresa, ele representa hoje, dentro do negócio de porcelanato, 80% do volume. [...] A matéria prima do porcelanato é mais nobre do que a da cerâmica, por isso que o custo é maior. [...] a empresa é a maior fabricante de porcelanatos do país. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

Como integrante da grande indústria da construção civil, as vendas da empresa estudada sofrem sazonalidade, em acompanhamento ao explicado pelo presidente da Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção - ANAMACO, em que o primeiro semestre corresponde a cerca de 40% do faturamento do setor no ano, devido a uma série de fatores inclusive condições climáticas não favoráveis às obras, voltando a melhorar no final de março e abril e se fortalecer no segundo semestre do ano¹¹.

Entretanto, essa sazonalidade parece ser percebida como menos intensa no setor específico de revestimento, quando comparados aos demais integrantes da construção civil, conforme explica o superintendente comercial.

No revestimento tem menor sazonalidade do que em tintas, por exemplo, do que o próprio cimento, por exemplo. [...] não existe uma sazonalidade como tinta, ah quando chove, não se compra tinta, etc. eu diria que existe, mas numa curva menor, comparando aos outros ramos da construção. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

¹¹ Disponível em: http://docs.wixstatic.com/ugd/04e4dc_d9b5c68e8da0488097f21c2d8ff3c0d9.pdf. Acesso em 31.05.18.

Isto ajuda a entender a incerteza nas transações com clientes que, embora argumentada com menor sazonalidade na demanda dos clientes do segmento de revestimentos cerâmicos, considera-se nesta pesquisa como incerteza moderada pela sensibilidade a (in)estabilidade do desenvolvimento econômico e políticas governamentais, próprios do setor de construção civil.

Nesta perspectiva, os canais que representam os clientes da empresa estudada são os varejistas de material de construção, o canal engenharia, representado pelas construtoras, e as boutiques, que são as lojas mais especializadas em produtos de maior valor agregado. Em todos os segmentos, o superintendente comercial acredita que são 4.000 clientes ativos (compraram nos últimos seis meses) em nível de Brasil, e 2.000 clientes no Norte e Nordeste.

Dentre estes segmentos, os principais clientes são os *home centers* (varejistas de material de construção). Da carteira de clientes, o superintendente comercial acredita que os 30 maiores clientes representam 25% do faturamento e percebe grande poder de barganha deles, mas considera: “nós não somos uma empresa refém dos grandes clientes, somos mais pulverizados”.

As transações de vendas contam com o apoio de uma rede de representantes espalhados por todo o Brasil, em torno de 200 profissionais, sendo 64 no Norte e Nordeste, para comercializar toda a linha de revestimentos, significando que a venda do cimento é por meio de equipe própria. São celebrados contratos de representação que exclui o vínculo empregatício e pactuam as condições da relação, tais como exigência de exclusividade de representação de revestimento e definição das regiões de atuação e dos clientes.

Esclarece-se que é permitido ao mesmo representante comercial representar outras empresas de construção civil, que não as de revestimentos, como de louças sanitárias, ferramentas, etc. São monitorados pelo setor comercial da empresa estudada, inclusive por meio do estabelecimento de metas, porém não consta no documento contratual.

As negociações com os *home centers* são com base em documento contratual, cuja percepção do controller é que se trata de contratos extensos, detalhados, com muitas questões especificadas que dizem respeito aos direitos e deveres das partes, a gestão da transação e de conflitos, a performance do contrato e o término da cooperação, que se encerra por critério temporal e apresenta renovação automática.

Uma das questões incluídas e detalhadas nesses contratos, ressaltada pelo Controller, diz respeito ao acordo de inserção de produtos da empresa estudada no material de propaganda do cliente. Também estão presentes nesses contratos acordos sobre prazo de entrega, questões de bonificação de vendas, e prazo de término. Sua modelagem é imposta pelo cliente, sendo feita a adesão por parte da empresa estudada. Na percepção do controller, são poucos os espaços

para interpretação e não são complementados por acordos informais, demandando mudanças via aditivos contratuais.

O tipo de contrato celebrado com os varejistas de material de construção, considerado pelo superintendente comercial, diz respeito ao “contrato com acordos de objetivos” que consiste numa forma de fidelização do cliente por meio do estabelecimento de metas de crescimento escalonado das vendas dos produtos da empresa, com instituição de premiação ao varejista, conforme exemplificado.

Vou dar um exemplo de contrato com acordo de objetivos: uma revenda em 2017 teve um faturamento com produtos da Empresa de 5 milhões de reais. Aí nós sentamos, estabelecemos um crescimento, que normalmente é discutido entre a Empresa e o cliente, como uma forma de fidelizar, e ao ele atingir, isso aí muda de cliente para cliente, eles é quem trazem o modelo de contrato, ao atingir essas metas de crescimento escalonada, nós os premiamos com X% do faturamento, ou seja, um prêmio adicional para eles em troca de um adicional de volume. Isso seria com algumas redes de varejo. [...] se eu crescer 10% eu ganho 1,5% de bonificação, se eu crescer 15% eu ganho 2%, se eu crescer 20% eu ganho 3%, esse crescimento é com relação às vendas dos produtos da Empresa, quanto mais ele consumir, mas bonificação teria, limitados a um máximo de 3%. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL).

No entanto, o superintendente comercial percebe os contratos com acordos de objetivos como sendo simples, focados em volume e *mix* de produtos, não deixa espaço para interpretação porque são bastante claros, são complementados por acordos informais e sua modelagem é estabelecida pelo cliente. Sua importância está na fidelização do cliente, conforme observa o superintendente comercial: “é uma maneira de fidelizar e fazer com que ele (varejo) centralize mais seu volume de compras na Empresa, ao invés de outros fabricantes que não tenham esse acordo de objetivos”.

Cabe ressaltar que o monitoramento das metas anuais, que são rígidas, acontece subdividindo-as em metas trimestrais, ocasião em que há discussões entre a empresa estudada e a revendedora sobre os resultados alcançados. Assim, considera-se que esses contratos possuem menor completude por apresentarem complementações por meio de acordos informais e demandarem intensas interações relacionais entre as partes.

Adicionalmente, a fidelização do cliente por meio dos contratos com acordos de objetivos pode ajudar a compreender o colocado pelo superintendente comercial sobre a representatividade da empresa estudada no seu principal segmento de clientes “na maioria dessas revendas nós somos o maior fornecedor, não só do negócio revestimento, como o maior fornecedor da empresa, ou seja, do nosso parceiro”.

Tais contratos são celebrados de cinco anos para cá, época da intensificação da concorrência no segmento de revestimento, especificamente no Nordeste, conforme explica o superintendente comercial.

O segmento de revestimentos, no Nordeste especificamente, a oferta cresceu muito nos últimos, principalmente, de cinco anos para cá. Exatamente o que eu falei que a gente tem feito com a maior assiduidade e ampliando os contratos de acordos de objetivos porque a oferta ela praticamente triplicou nos últimos cinco anos, mesmo com a crise econômica do país. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

As negociações com os *home centers* atuais também são de longa data, por volta de 15 a 20 anos. Para o superintendente comercial: “se fizermos um ranking dos 20 maiores clientes, todos eles devem ter mais de 20 anos de relacionamento com a empresa”. Seu quantitativo revela base pulverizada dos mesmos, o que permite à empresa estudada menores dificuldades na realização de negócios alternativos quando do rompimento relacional com alguns desses clientes, conforme explicam o superintendente comercial e o controller.

O mercado é muito dinâmico. Nosso *share* no varejo é muito alto, então, eu diria que estamos muito próximo, tem muito o que crescer em algumas regiões, mas em outras a gente está muito próximo do ideal, e é óbvio que a perda de clientes não está nos nossos planos, não é? nós teríamos sempre segundos planos, vou dá um exemplo: você perde um pouco no Nordeste e recupera no Norte, Sudeste, você perde um pouco no canal varejo e eleva um pouco no canal engenharia, enfim, a gente está sempre atento a essas possibilidades. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL).

No caso das *home centers* elas têm volumes expressivos, mas está bem pulverizado isso, se um deles sair, seria muito ruim, mas não seria fatal não. (CONTROLLER)

Entretanto, quando questionado sobre o poder de barganha desse tipo de cliente e sobre a possibilidade de alteração contratual por parte da empresa estudada, o controller respondeu que: “o poder de barganha dos clientes é grande.[...] Eu diria que a empresa não tem nenhum poder para alterar os contratos com esses aí que eu falei (*home centers*). Diria que hoje nenhum. É contrato de adesão mesmo.”

Além disto, solicitações adicionais são feitas, principalmente em relação à embalagem, implicando em adequações por parte da empresa estudada para atendimento das exigências dos seus clientes, conforme destaca o superintendente comercial.

Alguns (clientes) querem que nós personalizemos a embalagem de acordo com sua estrutura logística, outros pedem que o formato da embalagem, a quantidade de produto seja menor, enfim, tem algumas características, não muito, até porque o nosso formato já foi em cima de pesquisa e a maioria, 90% dos clientes aceitam sem uma personalização. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

Nesta perspectiva, observa-se que a empresa representante do Caso 3 procura estabelecer um bom relacionamento com sua clientela, moldando-se às suas exigências tanto no aspecto contratual quanto nas condições comerciais, porém preservando sua capacidade de negociação para conquistar condições favoráveis à ela. A base pulverizada da clientela pode ajudar a reduzir o poder do cliente e justificar a estrutura de governança predominante nas transações de venda pela via de mercado. Quando questionado sobre a prevalência de parceria ou de condições de mercado, o superintendente comercial explica:

Na verdade, as condições comerciais, principalmente no mercado de varejo, elas são fundamentais e os varejistas colocam em primeiro plano, mas eu diria num contexto geral que a Empresa trabalha bem o relacionamento com seus clientes, é uma empresa simpática, poderia dizer assim. É uma empresa, que eu costumo dizer assim, ela é grande para o mercado, mas é pequena para o cliente, no que diz respeito à aproximação, os acionistas estão sempre visitando os seus clientes, são muito receptíveis, então a nossa relação é muito simples, nós somos uma empresa grande mas de uma cultura muito simples, acho que isso favorece inclusive.
(SUPERINTENDENTE COMERCIAL)

O fomento ao bom relacionamento com clientes demanda a realização de iniciativas por parte da empresa estudada, tais como oferecer treinamentos nas lojas de material de construção, proporcionar visitas dos clientes às suas fábricas e possibilitar a participação deles em feiras. As interações que ocorrem entre eles são intensas, uma vez que os pedidos e as entregas são mensais, com alto volume negociado (há clientes com entrega de 100 carretas por mês), cujo traslado ocorre por transportadora às despensas do cliente, revelando a frequência recorrente das transações com clientes.

Assim, percebe-se alto poder desse tipo de cliente em impor termos contratuais à empresa estudada, conforme declarado. Por outro lado, observa-se que a base pulverizada da sua principal carteira de clientes permite o entendimento de menor grau de dependência da empresa estudada para com clientes pontuais ou pequenos grupos deles, tornando adequada a estrutura de mercado para essas transações. No entanto, o longo relacionamento entre a empresa estudada e os *home centers* sugerem o estabelecimento de confiança entre eles, permitindo a recorrência da transação.

Apesar dessa confiança construída pela familiaridade do longo relacionamento entre a empresa estudada e os *home centers*, observa-se alto poder do cliente e prevalência da formalidade contratual, embora haja espaço para acordos informais, o que corrobora com o entendimento de menor completude contratual e de ser a estrutura de mercado eleita para governar as transações com clientes.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 3 como de baixa especificidade, cujas transações ocorrem com frequência recorrente, sob incerteza moderada, sendo estruturadas por meio da governança de mercado. As características contratuais que predominam são a formalidade contratual e a vigência de curto prazo, com menor completude percebida pela complementaridade por meio de acordos informais.

4.4.4 Caso 4

No portfólio dos produtos fabricados pela empresa que representa o Caso 4 fazem parte mais de 5 mil itens, inseridos nos segmentos de adesivos e selantes (para calçados, construção civil, embalagem e gráfica, móveis e estofados), componentes para calçados (adesivos, saltos, placas, palmilhas e solados), compostos (de borracha e termoplásticos-TR) e sandálias (tanto de marca própria como de terceiros).

O segmento de adesivos e selantes, por exemplo, apresenta um *mix* da ordem de 1.000 produtos, conforme afirma o gerente comercial: “a gente deu uma enxugada, mas deve estar ainda próxima de 1.000, 900 a 1.000. A gente chegou a ter 1.200-1250, nosso foco é ter um pouco menos para melhorar a produtividade, mas assim, menos de 800 nunca vamos conseguir”.

Dentre esses segmentos, os entrevistados se reportaram ao de sandálias e adesivos e selantes. Cabe ressaltar que a unidade paraibana fabrica exclusivamente sandálias, como também é a única do grupo a fazê-lo. Assim, os clientes para esses segmentos estão representados por lojas de varejo e grifes, no caso das sandálias, e no segmento de adesivo estão as construtoras e empresas de construção civil, e embalagens para as indústrias de alimentos e farmacêuticas, além da indústria de calçados, configurando uma carteira de clientes diversificada.

Para o segmento de sandálias de marcas terceirizadas, a empresa estudada também distribui no varejo para esses clientes, o que infla sua carteira clientes. No entanto, considerando as grifes ou marcas parcerias, atualmente este número é reduzido a 25, conforme explica o gerente geral:

A nossa carteira, essas lojas de terceirizados como a gente distribui para eles, eles ficam no volumoso com nossa carteira de clientes. Agora se a agente for ver carteira de grifes ou marcas, são essas 25 que eu te falei. Mas a carteira de clientes dos lojistas são centenas, no Brasil inteiro, inclusive exportando. Cada loja, tem loja que compra 90 pares, outras compra 300 pares, imagine eu fazendo por mês 130 mil pares, o tanto

de pequenas lojas que eu atendo. Por isso que nossa carteira de clientes fica grande. (GERENTE GERAL).

Para o segmento de adesivos e selantes, atendido pelo gerente comercial entrevistado, o dimensionamento da carteira de clientes se eleva, conforme esclarece: “em torno de dois mil, dois mil e alguma coisa, mas aí tem cliente pequenininho, que compra 1.500 por mês, a cliente grande que compra 100 mil”. Destes, 50 a 60 clientes são responsáveis por 25% das vendas, enquanto os clientes da carteira de marcas terceirizadas correspondem a 65% do faturamento desse segmento.

Nesta perspectiva, observa-se situações distintas, em que o segmento de adesivos e selantes possui uma carteira pulverizada, com menor dependência a clientes pontuais, enquanto no segmento de sandálias parece existir uma significativa concentração na base de clientes. Entretanto, em ambos os segmentos, observa-se produção direcionada ao atendimento às necessidades específicas da clientela, uma vez que ao serem questionados sobre o nível de especificidade dos produtos fabricados pela empresa estudada, os entrevistados explicaram:

Considero alta a especificidade (segmento de sandálias). Cada um tem uma especificação, modelagem, estamparia, embalagem. Todos são personalizados, cada grife, tem lá 25 grifes, cada uma é diferente. (GERENTE GERAL)

É um produto personalizado (segmento de sandálias). Cada marca tem um modelo específico, e o nosso maior problema hoje é a questão de eu não poder aproveitar aquela mesma matéria prima, no caso o transfer, não é? em outras coleções porque são coleções passadas e aí saem de moda, então acabou, não posso mais utilizar aquilo ali. Eu compro na medida certa, com o percentual de perca correto ou perco meu dinheiro e fico com o estoque parado aí também, desvalorizando. Tem que ser bem casado. (SUPERVISOR DE LOGÍSTICA).

Adesivo tem especificidade sim (segmento de adesivos e selantes). Alguém pode pensar que cola é a coisa mais fácil do mundo. Não é bem assim. Às vezes a melhor cola do mundo você bota num calçado e ela não cola porque as matérias primas dela não tem aderência sobre aquele substrato que está sendo colocado. [...] mas adesivo é muito específico. Olha vamos dizer que 30% a 40% do mercado é personalizado, o adesivo é personalizado. Tem muitas situações... a gente tem um cliente (nome do cliente) que é um cliente muito grande no Nordeste, que vende específico para dutos de ar-condicionados. Então assim, o adesivo é tão específico, que a gente produz esse adesivo para atender a (nome do cliente), tanto que todos os nossos adesivos iniciam com AM: AM20, AM40, AM7553, sempre AM e nesse adesivo a gente botou AMclima, que era exatamente específico para o cliente, entendeu? Então assim, ninguém mais no Brasil utiliza esse adesivo a não ser a (nome do cliente). (GERENTE COMERCIAL).

Por outro lado, alguns produtos são fabricados exclusivamente pela empresa estudada, devidamente patenteados, principalmente aqueles relativos ao setor calçadista, como, por exemplo, o promotor de adesão em EVA denominado PAE Amazonas, destinado à colagem de

solados, o que fomenta a dependência de alguns clientes aos produtos fabricados pela empresa estudada.

Adicionalmente, faz parte do grupo uma transportadora que presta serviços logísticos a clientes em nível nacional, sendo também usada para entregas das unidades fabris do grupo, conforme explica o gerente geral.

Nós temos regiões que atende com a nossa logística, porque o grupo (empresa estudada) tem uma empresa de logística, por isso que falo que é nosso. Em se tratando de nós pagarmos o frete e administrarmos essa entrega, todos os clientes nossos são assim: ou a gente usa nossa transportadora ou usamos uma outra, mas nós que fazemos a gestão das nossas entregas. (GERENTE GERAL)

Outra característica relacionada com as vendas do segmento de sandálias é a sazonalidade que causa dificuldades em sua previsão, acrescida por se tratar de produto de moda, o que ajuda a entender a incerteza alta nas transações com clientes desse segmento. Apesar do comportamento das vendas, historicamente, apresentar uma demanda mais elevada no segundo semestre do ano, parece não ser possível prever com razoável segurança a aceitação do produto da coleção atual.

Nossas vendas do produto final são bem sazonais, têm altos e baixos, e esses altos e baixos não tem uma curva homogênea, elas não se repetem no mesmo ponto do ano. Então isso nos deixa difícil de prever. (GERENTE GERAL)

Esta sazonalidade repercute nas negociações tanto com clientes, quanto com fornecedores. Conforme comentado anteriormente, as negociações com fornecedores sofrem o efeito da sazonalidade quando da definição no contrato do volume comprado, cuja solução encontrada pela empresa estudada caminha no sentido de não pactuar um volume de compra como item de quebra contratual e sim ser sempre negociável.

Para as vendas de sandálias sob encomenda, tem-se uma estimativa anual, porém os volumes só são conhecidos por meio dos pedidos mensais. Na modalidade de marcas licenciadas, o gerente geral reconhece “nós temos licença e nós administramos as vendas, e mesmo estas que a gente administra, nós temos sazonalidades imprevistas”.

No segmento de sandálias, as negociações ocorrem apoiadas por contratos formais, celebrados entre a empresa estudada e os detentores da marca, nas modalidades: a) marcas licenciadas, cuja produção e distribuição de marcas acontece sob licença, e b) *private label*, em que há a produção de marcas sob encomenda, conforme esclarece o gerente geral.

Temos contrato com os detentores da marca, não com as lojas. Por exemplo, nós temos marcas que a gente entrega direto nas lojas, que são dezenas, centenas de lojas que a

gente entrega em todo país. Então, com as lojas nós não temos (contrato), nós temos com a marca. [...] São dois tipos de entrega: tem marca que a gente entrega para o depósito deles e eles fazem a distribuição; tem marca que a gente distribui para eles, paga *royalties* para essa marca. E em todas elas a gente é sujeito a um contrato. (GERENTE GERAL)

No segmento de adesivos e selantes, os contratos formais são celebrados com alguns clientes maiores, não sendo a regra para a maioria da carteira. O gerente comercial cita exemplos de clientes cuja relação é contratual, tais como, varejo de materiais de construção, atacadistas (que distribuem o material da empresa estudada), uma fábrica de frutas (no Vale do São Francisco) que usa cola para fechamento de caixa, uma fábrica de macarrão instantâneo, cujo fechamento da sua embalagem utiliza cola, medicamentos, tanto a caixa do produto como a caixa coletiva utilizam cola, até uma indústria automobilística recém incluída na carteira.

Quanto ao prazo de duração destes contratos, há diferenças entre os segmentos, em que no de sandálias, os contratos variam de um a cinco anos, sendo aqueles referentes às marcas licenciadas celebrados por cinco anos. Os contratos com clientes de adesivos e selantes abrangem três meses, chegando ao máximo de um ano.

As características contratuais percebidas pelo gerente geral, no que se referem aqueles celebrados com clientes do segmento de sandálias (marcas licenciadas e *private label*), revelam que são contratos extensos, com detalhamento e especificação de cláusulas e questões relacionadas aos prazos de pagamento, acordos para gestão da transação, direitos e deveres das partes e permissão de auditorias como exigência do cliente. Com relação às auditorias, o gerente geral explica:

[Nós somos inclusive auditados por alguns deles (clientes), emprego escravo, questões sociais, questões ambientais, responsabilidade social, responsabilidade ambiental, obrigações com a União, eles nos auditam para ver se a gente está de acordo. Isso está previsto dentro do contrato sim. (GERENTE GERAL)]

Cabe esclarecer que a exigência de auditoria parte do cliente varejista, vinculado à Associação Brasileiro do Varejo Têxtil (ABVTEX), cujo objetivo é avaliar o cumprimento de compromissos éticos de condições de trabalho dignas, para habilitação ao fornecimento de artigos de moda às empresas varejistas. Conforme comentado anteriormente, a empresa estudada possui o selo ABVTEX, indicando que está aprovada para esse fornecimento.

Ainda com base na percepção do gerente geral, os contratos com os clientes do segmento de sandálias possuem menor nível de detalhamento no que se refere a: performance do contrato, visto mais como uma questão de controle e de formalização; gestão de conflitos, com apenas a indicação do fórum público; término da cooperação, limitado à informação sobre o período de

vigência. Embora não seja complementado por acordos informais, o gerente geral percebe espaço para interpretação do corpo jurídico das partes.

Por causa da percepção de completude contratual em relação a alguns pontos e incompletude em outros, considera-se os contratos com clientes no Caso 4 com menor completude, pela possibilidade de espaço para interpretação das partes, o que pode suscetibilizar ao comportamento oportunista. Entretanto, quando questionado sobre a importância do contrato na gestão das transações com clientes do segmento de sandálias, o gerente geral afirmou:

É importante na gestão da transação. Sem contrato seria mais arriscado, muito mais. A gente já teve casos sem contratos e não funcionou. Porque há investimentos para a marca dele, então a gente tem uma marca cara, essa marca eu vou investir, vou investir em ferramental para produzir. Então, quando não se faz um contrato, esse investimento pode ser rapidamente abandonado e a fábrica fica com ônus. Então, os contratos que a gente faz é justamente para que os investimentos feitos sejam amortizados e só daí para frente, após amortizado, pode ser feito uma ruptura sem ônus, se sair antes do término do contrato, tem que arcar com o investimento feito. (GERENTE GERAL)

A fala do gerente deixa claro a alta especificidade do ativo “sandália” produzido pela empresa estudada, bem como ressalta a principal função dos contratos que é salvaguardar contra o comportamento oportunista. No Caso 4, observa-se risco relacional não trivial, que para Das e Teng (2001) resulta da não cooperação de boa-fé do parceiro devido aos comportamentos oportunistas e cooperativo ineficaz. A incompletude contratual, que deixa espaço para interpretações, sugere abertura para o oportunismo quando os interesses das partes não estiverem alinhados.

No entanto, a interdependência entre a empresa estudada e o cliente no segmento de sandálias, devido à alta especificidade do ativo transacionado, não permite elevar o risco relacional a níveis extremos. Quando os riscos de troca não são nem triviais nem extremos, a Teoria dos Custos de Transação prevê que as empresas usarão controles gerenciais para mitigá-los e sustentar o comércio mutuamente benéfico (ANDERSON; DEKKER; ABBEELE, 2017). Assim, entende-se que o controle contratual utilizado no Caso 4 mostra alinhamento com essa prescrição.

Por outro lado, os contratos celebrados com clientes do segmento de adesivos e selantes, segundo a percepção do gerente comercial, são simples, menos extensos, contém detalhes sobre os direitos e deveres das partes, além de especificações do produto comercializado, como esclarece o gerente comercial “eles (contratos) têm uma especificação técnica do produto lá,

então tem que ter tanto de viscosidade, tanto de tempo em aberto, você tem que obrigatoriamente seguir aquilo ali”.

Porém, esses contratos são omissos quanto aos acordos sobre a performance do contrato e a gestão de conflitos. Para o término da transação apenas há a indicação da data de vigência. Quando questionado sobre sua importância para gestão da transação, o gerente comercial considera importante e revela ser sempre complementado por acordos informais, conforme explica.

Às vezes o cara botou na previsão de vendas que precisou de 40 mil unidades de um determinado produto, a gente produziu isso aí e eles não retiraram isso aí. Então, em algum momento ele tem que fazer um planejamento para retirar aquilo ali sem que prejudique o mês seguinte, entendeu? [...] a gente resolve tudo de CNPJ para CNPJ, então assim, acontece algum problema ... é uma questão de parceria, não é? contrato não são duas empresas que estão brigando. A gente está convergindo para uma situação. Então, se acontece alguma coisa que não foi legal, a gente resolve. Às vezes não precisa nem de e-mail, é por telefone. (GERENTE COMERCIAL)

Baseado nas percepções dos entrevistados, observa-se diferentes características contratuais entre os segmentos de sandálias e o de adesivos e selantes, em que parece haver maior incompletude contratual neste último. Quando comparados, os contratos celebrados com os clientes do segmento de adesivos e selantes são menos extensos, exibem menor detalhamento e especificação de cláusulas/questões, apresentam omissões e complementariedade com acordos informais do que o verificado para o segmento de sandálias. Porém reforçam o entendimento de menor completude contratual para ambos os segmentos.

As diferenças de percepção dos entrevistados sobre a completude contratual podem estar relacionadas aos graus de especificidades dos ativos, incerteza decorrente da sazonalidade e concentração/pulverização da carteira de clientes. Para o segmento de adesivos e selantes, observa-se nível médio de especificidade de ativo e menor incerteza graças à uma base pulverizada de carteiras de clientes, inclusive.

Em contraste, o segmento de sandálias apresenta nível alto de especificidade de ativo, maior incerteza decorrente principalmente da sazonalidade e base concentrada de clientes, demandando aparato contratual mais completo com maior efeito mitigador do risco relacional. Assim, ponderando os dois segmentos no Caso 4, considera-se nesta pesquisa a incerteza nas transações com clientes em níveis moderados.

Uma vez assinados, mudanças nesses contratos demandam novas negociações. Quando questionados sobre o poder que a empresa estudada tem para alterar os contratos com os

clientes, os entrevistados manifestaram o entendimento de que toda mudança é negociada entre as partes, e que antes de serem pactuados, análises são feitas para evitar modificá-los posteriormente, conforme explicam:

Acho que é meio a meio (o poder de alterar os contratos) tanto eles (clientes) quanto a gente pode chegar e propor uma alteração, tudo negociado, nenhum unilateral. (GERENTE GERAL)

Tudo é negociado e se o contrato estiver vigente dificilmente você tem como conseguir fazer uma alteração, a não ser que seja uma coisa bem superficial, que não prejudique ninguém. Mas o contrato ele tem que ser feito, estudado, analisado, antes de ser assinado, contrato é contrato. Não adianta depois dizer: “ah tem que haver uma forma”... não pode. Então assim, os nossos contratos, todos eles, a gente faz o contrato comercialmente falando, tem que ser avalizado pelo departamento jurídico da empresa, não é uma pessoa, é uma equipe que avalia antes da assinatura para depois não ter ... esse jurídico fica em Franca na matriz. (GERENTE COMERCIAL)

Apesar do aparato contratual, o relacionamento da empresa estudada com os principais clientes, de ambos os segmentos, é de longa data, isto é, preservam uma relação mais duradoura, da ordem de 20, 15, 8, 6 anos, em que os contratos com os detentores da marca são celebrados desde o início da relação e com os clientes do segmento de adesivos e selantes alguns iniciaram com contratos e outros solicitaram mais recentemente, ano passado em 2017, embora a relação seja bem mais antiga.

Para a substituição de clientes ou realização de negócios alternativos, os entrevistados revelam dificuldades, seja pelo preço do produto ofertado ou pela limitação do próprio mercado, conforme explicam. Adicionalmente, percebem alto poder de barganha dos clientes, principalmente em relação aos preços e prazos.

Seria difícil encontrar negócios alternativos se perdesse essas grifes. Tem, muito mercado disponível, mas a gente não consegue entrar porque há uma informalidade muito grande e a gente não consegue entrar na informalidade, a gente só consegue entrar nas empresas formais. Então, por tudo isso nosso produto é, vamos dizer assim, é caro, quando se tem uma diferença de sandálias. Mas, por ser grife, a grife termina absorvendo. Mas hoje sim, a gente perdendo ... isso acontece, a gente perde e busca outros para entrar, mas não é fácil. Existem alternativas, mas não é fácil. (GERENTE GERAL).

O mercado está muito restrito, então a gente tem que fazer de tudo para que isso não aconteça (a perda de clientes) mas acontece. A gente perde cliente, ganha. O mercado é assim, não só essa empresa, mas qualquer empresa ganha-perde. A gente ganha, perde aqui na frente, lá na frente a gente recupera. Hoje a gente está com muito problemas de fornecimento, matéria prima, a alta do dólar e aí a gente como toda a nossa matéria prima ela é dolarizada, tivemos que repassar o aumento aí o cliente não gostou, já vai procurar outra pessoa. Daqui a pouco ele ver que não é bem assim e volta. Então, isso é compreensível, entendesse? Hoje a maioria das grandes empresas não tem um fornecedor só, então, normalmente eles têm dois-três fornecedores, dentro do próprio mês, mas dizer janeiro você foi o que mais forneceu, em fevereiro você não forneceu, então eles ficam equalizando, principalmente as grandes empresas, é

raro você ter uma empresa que é exclusiva, então assim, não é que seja fácil, fácil não é nunca, mas não é o fim do mundo também não é. (GERENTE COMERCIAL)

Sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação, no segmento de sandálias se observa alta especificidade de ativos decorrente da especificidade física e de ativos dedicados, por causa das exigências de especificações técnicas, tamanhos, cores, embalagens, matrizes especializadas para produzir o componente, demandando investimentos por parte da empresa estudada para atendimento das solicitações do cliente. Também pode ser verificado um certo grau de especificidade de ativos humanos, uma vez que a customização do produto requer habilidades para sua elaboração.

Além da alta especificidade de ativos e da frequência recorrente dado o longo relacionamento mantido com os detentores das marcas, conforme discutido, observa-se elevada incerteza, causada principalmente pelo fato de ser produto sazonal e de moda, o que dificulta a previsão de consumo, o que é ratificado pela percepção de incerteza dos entrevistados sobre mudanças na demanda de clientes, comentado no item 4.1.4.4.

Nessa relação com os detentores das marcas, observa-se interdependência, uma vez que a empresa estudada realizou investimentos específicos para a transação e, por outro lado, o cliente precisa de um fornecedor com expertise e capacidade produtiva suficientes que permita o atendimento da customização das suas encomendas, não sendo fácil, portanto, substituí-lo. Observa-se, então, que ambas as partes têm interesse na continuidade da relação, o que também faz surgir o contrato relacional, motivadas pela crença autointeressada de que têm muito a ganhar com a participação contínua e enfrentam perdas significativas se excluídas (GRAFTON; MUNDY, 2016).

Assim, o aparato contratual formal encontrado e o contrato relacional que também rege a transação estão alinhados com a forma híbrida de governança prevista na Teoria dos Custos de Transação, porém com características mais próximas da hierarquia por causa da alta especificidade de ativos.

Para o segmento de adesivos e selantes também é possível observar especificidade física e de ativos dedicados, cuja enorme variedade do mix de produtos permite atender a necessidades específicas de clientes, o que demandou por parte da empresa estudada investimentos em tecnologia de produção e de produtos para atendê-los.

A presença de contrato formal incompleto com clientes do segmento de adesivos e selantes e a complementariedade por meio de acordos informais em relações duradouras sinaliza o modo híbrido de governança de transação, porém com característica mais de mercado do que de hierarquia, principalmente pela base pulverizada de clientes.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 4 como de média especificidade de ativos para o segmento de adesivos e selantes e alta especificidade para o segmento de sandálias, cujas tipologias presentes são a física, de ativos dedicados e de ativos humanos.

Diferentes características contratuais entre os dois segmentos também foram constatadas, em que no segmento de adesivos e selantes prevalece contratos formais de curto prazo com alguns importantes clientes e percepção de menor completude contratual. No segmento de sandálias os contratos formais se caracterizam por maior completude contratual (mas com lacunas que suscetibilizam ao comportamento oportunista das partes) e vigência tanto de curto quanto de longo prazo.

4.4.5 Caso 5

No portfólio de produtos da cimenteira estudada se encontram seis tipos de cimentos nas opções a granel, em sacos de 50 kg ou em *Big Bag*. Sob denominação de uma única marca própria, esses produtos são padronizados pelas Normas Brasileiras – NBR, aprovadas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, a exemplo da NBR 11578, NBR 5733, NBR 5737, dentre outras, e possuem qualificação de conformidade normativa atribuída pela Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP.

O gerente administrativo ratifica a padronização do cimento, a existência de vários tipos e diversos usos e enfatiza sua qualidade, obtida por meio do seu processamento e utilização de bons insumos, conforme explica.

[...] Nós temos um produto de qualidade muito boa, nosso produto se difere um pouco no mercado de cimento. Apesar de cimento ser basicamente a mesma coisa, mas existe algumas diferenciações. Tem alguns tipos de cimento para algumas ocasiões. Você tem cimento para você fazer uma casa, uma laje. Tem cimento para usar em altas temperaturas, tem cimento para você usar dentro d'água, você tem cimento para concretagem. Você tem diversos tipos de cimento. Nos cimentos mais básicos existe uma lei que regulamenta a qualidade do cimento, eu só posso produzir nessa faixa. E o nosso cimento é conhecido por manter uma qualidade sempre estável que vem muito do nosso controle rigoroso junto aos fornecedores. Nossa matéria prima e nossa operação determinam a qualidade do nosso cimento. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

No que se refere ao processo de fabricação do cimento, a empresa estudada possui um parque industrial moderno, com máquinas e equipamentos tecnologicamente recentes que lhe permite eficiência energética e alta capacidade produtiva, em que as duas unidades fabris juntas

são capazes de produzir mais de 3.500.000 toneladas por ano. Para o gerente administrativo “nós somos a fábrica quiçá mais nova e mais avançada em tecnologia da América Latina, isto faz com que a gente tenha um custo energético um pouco mais baixo e uma qualidade sempre constante”.

Esse avanço tecnológico caracteriza o parque industrial nacional de produção de cimento, impulsionado por progressos advindos da automatização do processo e da constante busca por redução do consumo de energia térmica e elétrica, colocando a indústria cimenteira brasileira como uma das mais ecoeficientes, sendo *benchmark* internacional (ABCP, 2018). Assim, a empresa estudada se insere no perfil nacional, permitindo caracterizar seu produto quanto à resistência, aderência, uniformidade e velocidade de pega como de alta qualidade e performance superior.

Além das características de modernização do parque industrial nacional de cimento, adicionado ao perfil oligopolista e a regionalização da produção pela localização próxima às jazidas priorizada quando da instalação das fábricas, anteriormente comentado, é importante ressaltar a regionalização também do mercado consumidor.

Medeiros e Levy (2015) observam uma das particularidades da indústria de cimento caracterizada pela “competição espacial” relacionada à necessidade de produzir cimento próximo ao mercado consumidor e à fonte de matéria prima, em decorrência dos elevados custos de transporte. Além disto, “o produto tem elevada resistência e alta perecibilidade, o que dificulta o transporte em longas distâncias” (MEDEIROS; LEVY, 2015, p. 230).

Como consequência da competição espacial, parece haver pouca inserção da indústria brasileira na exportação de cimento. A histórica adequação da produção da indústria nacional à demanda do mercado interno e os fluxos de exportação e importação relativamente baixo em relação aos volumes produzidos e consumidos internamente (VIANA, 2014), reforçam o entendimento que as cimenteiras brasileiras competem regionalmente.

Cabe ressaltar que o domínio de grupos oligopolistas e a competição espacial presentes na indústria cimenteira brasileira não implica em escassez de ofertantes de cimento, especialmente nas regiões onde a cimenteira analisada está instalada, conforme ressalta o comprador entrevistado: “só onde nós estamos localizados (Paraíba) tem 3 fábricas, que é a Cimenteira A e a Cimenteira B e a nossa, mais a Cimenteira C que está fazendo uma construção aqui, só aqui tem quatro, não é?”. Corroborando com este entendimento, Viana (2014, p. 4) afirma que “no Brasil, quase todos os estados da federação possuem plantas fabris para atender aos mercados locais e regionais”.

Nesta perspectiva, a empresa estudada tem duas unidades fabris e dois centros de distribuição localizados no Sudeste e Nordeste brasileiro, permitindo-lhe a inserção dos seus produtos em âmbito nacional, uma vez que cada fábrica abastece o centro de distribuição mais próximo para atender ao mercado consumidor regional, conforme explica o comprador entrevistado.

A abrangência do mercado de atuação da empresa é nacional. Hoje, como a gente tem duas unidades (fábricas), a gente acaba separando, não é? Sul e Sudeste fica com a de Minas, Norte, Nordeste e Centro-Oeste, ficaria conosco (Nordeste). Mas depende do cliente, onde fica mais perto para eles, a gente distribui. Hoje a gente tem um centro de distribuição em Salvador, que a gente transfere para lá e distribui para ficar mais perto dos clientes, da melhor forma possível. (COMPRADOR)

Além da abrangência geográfica, os tipos de cimento produzidos na empresa estudada se destinam a diversos usos, permitindo entender a pulverização da sua carteira de clientes que abrange distribuidores de material de construção (revendedores), concreteiras e construtoras (empreiteiras), conforme explica o gerente administrativo, “só não vendemos para pessoa física direto, mas nós vendemos desde mercadinho até um distribuidor, [...] grandes construtoras, concreteiras e direto para obras, então acaba sendo muito pulverizado”. Esses segmentos (revendedores, concreteiras e empreiteiras) são os principais canais de consumidores da indústria do cimento no Brasil (MEDEIROS; LEVY, 2015).

Dentre tais segmentos, os revendedores chegam a representar 30% do total das vendas da empresa estudada, o que corrobora com os dados divulgados pelo Sindicato Nacional da Indústria do Cimento, sobre o perfil da distribuição do cimento por regiões e estados que, em 2017 e em todas as regiões, os revendedores predominam entre os clientes da indústria cimenteira brasileira, uma vez que representa o consumidor final (consumidor formiga).

No Caso 5, com alguns revendedores são celebrados contratos formais de um ano, cuja percepção do gerente administrativo é que são extensos, detalhados, contém acordo de exclusividade por delimitação geográfica e tem por objetivo ampliar o mercado consumidor da empresa estudada e divulgar sua marca, conforme explica.

O contrato com eles (alguns revendedores) é extenso, muito detalhado, tem muitas cláusulas [...] não é um contrato para gerir a produção. Esse contrato com o distribuidor como funciona? a gente entrega uma quantidade de cimento para ele. É muito mais um contrato para a gente marcar posição comercial do que um contrato para garantir venda. Não existe um contrato para garantir venda. Tem um volume mínimo que ele tem que puxar por contrato por mês, mais é um volume muito baixo. Normalmente, o volume é ano variável até porque se meu produto estoca lá, ele consequentemente não renova o meu contrato. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Embora extenso, o contrato com revendedores apresenta lacunas percebidas pelo gerente administrativo no que diz respeito a acordos detalhados sobre a performance contratual e gestão de conflitos, mas afirma que não são complementados por acordos informais porque, segundo esse gestor, “até agora esses contratos não têm se mostrado falho no sentido de deixar espaço para interpretação”. Pela não necessidade de complementação, entende-se nesta pesquisa, que o contrato em questão apresenta maior completude. O poder para alteração contratual por parte da empresa estudada é percebido pelo gerente administrativo como limitado, conforme explica.

Não contém acordos detalhados sobre a performance do contrato. Não temos nenhum indicador sobre isso, é mais o *feeling* da empresa o que acha, os problemas do dia a dia é quem vai ditando se estamos tendo algum problema com o contrato ou não. Mas é um contrato muito mais sensível do que o contrato com o fornecedor. Por se tratar de um mercado, eu estou com um cliente lá fora que puxa, então meu poder em relação a ele é um pouco menor do que em relação ao fornecedor. É sempre uma relação muito mais delicada do que com fornecedor. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

A sensibilidade da relação com o cliente é reforçada por variações na demanda pelo cimento que, por sua vez, é impactada por fatores externos como desenvolvimento econômico que determinam o ritmo da produção e das vendas. Cabe ressaltar que, mesmo nas transações com lastro contratual com os revendedores, não há o estabelecimento das quantidades do produto negociadas (apenas estabelecimento de um volume mínimo) nem há fixação de preços (que é variável em relação às condições de mercado), para todo o período de vigência contratual.

Isto permite o entendimento de suscetibilização da cimenteira estudada às incertezas nas transações, motivo pelo qual, nesta pesquisa, considera-se a incerteza em nível moderado nas transações da cimenteira estudada com seus clientes. Nesta linha de raciocínio, o gerente administrativo explica a atual retração do mercado consumidor.

(cimento) É um produto que está intrinsecamente ligado à produção do país, ao crescimento do país. Então, se um país deseja crescer ou está crescendo, o cimento é o primeiro produto que vai ser necessário. [...] falando do mercado atual hoje, é um mercado que caiu 17-18% nos últimos quatro anos. Então foi uma queda bem significativa. É um mercado que está trabalhando com 40% da capacidade ociosa do mercado. Então é um momento muito delicado para você ter algum tipo de barganha junto a um cliente. Mas historicamente sempre foi um mercado muito forte, onde o Brasil historicamente não produziu o que consumia. Então durante muitos anos o Brasil foi importador de cimento. Essa chave virou aí em 2012, quando houve um boom de implantação de fábricas de cimento. O mercado vinha crescendo quase 20% ao ano. A gente está falando de um mercado de 2013, um mercado de 78-79 milhões de toneladas/ano, a gente hoje está num mercado de 56. Então é um mercado que sempre cresceu historicamente. [...] (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Adicionalmente, o baixo valor agregado atribuído ao cimento adiciona importância aos custos logísticos de transporte que, para algumas regiões do país, este supera em valor monetário aquele, reforçando a necessidade de competir regionalmente, conforme discutido.

Entretanto, o fato de não ter um produto substituto, aliado à pulverização da carteira de clientes, com diversificação dos segmentos parece não acrescentar dificuldades significativas na substituição destes, permitindo o entendimento de que a cimenteira estudada não depende de clientes pontuais, conforme explica o gerente administrativo.

Como eu te falei, cimento é como se fosse um *commodity*. Então tanto para mim é difícil distribuir cimento quanto para as pessoas que estão comprando é difícil comprar cimento quando não tem ninguém vendendo. Cimento é um produto que você só consegue vender num raio de 600 km e você não consegue ter fábrica de cimento em todo lugar, por uma condição natural que é a jazida. Então existe um lado ruim, que eu não consigo atingir uma pessoa muito longe, mas existe o lado bom também porque o cara vai ter que comprar cimento de alguém e só tiver eu perto (minha fábrica próximo) ele vai ter que comprar de mim, porque senão ele vai pagar um preço muito mais caro. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Para entrega do produto aos clientes, a empresa estudada utiliza o modal rodoviário e frota terceirizada, com frete CIF ou FOB, dependendo da negociação com cada cliente e, geralmente, distribuição imediata após fechamento do pedido, uma vez que se trata de produto perecível. Assim, a presteza na distribuição do produto também está relacionada a sua alta perecibilidade, demandando rápido escoamento da produção e baixa estocagem, conforme explicam os entrevistados.

Para clientes procuramos rigorosamente seguir os prazos, até porque é a ponta que a gente não pode deixar falhar, que é a capacidade de vender o produto. Não deixar faltar produto no mercado. [...] para clientes a entrega é imediata. O frete é dependente da negociação, trabalhamos com frete CIF e FOB. [...] cimento é algo perecível, tem uma validade que normalmente é de três meses, é um produto que não pode pegar muita umidade. [...] trabalhamos com estoque de produto acabado de sete dias, mas é muito difícil a gente chegar a sete dias, ultimamente a gente vem trabalhando com três dias. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Nós não temos frota própria, tem uma empresa que é a (nome da transportadora contratada) que a gente contrata ela e ela sai contratando, terceirizando, quarterizando o serviço, para deixar na distribuidora da gente. A gente tem o frete CIF, o fornecedor vem deixar alguma mercadoria, e quer aproveitar, então a gente já paga esse frete para ele, para aproveitar o máximo de transporte possível. (COMPRADOR)

Reforçando ainda mais a importância dos custos logísticos de transporte para a cimenteira estudada, está o reconhecimento de um bom relacionamento com o transportador, em que o tempo de carregamento e a natureza da carga (baixo valor agregado do produto, seu volume e o preço do frete) são atrativos para o fornecedor desse serviço, impactando em menor

nível de dificuldade para contratá-lo e, possivelmente, menores custos se comparado à manutenção de frota própria, conforme explica o gerente administrativo:

Mais importante do que entregar o produto do cliente é entregar no tempo correto. Cimento é algo que está intrinsecamente ligado à capacidade de você entregar o produto. Então nós temos um trabalho muito forte junto às empresas que fazem o frete. Então a gente costuma dizer que antes de agradar ao cliente, a gente tem que agradar ao caminhoneiro, porque ele é quem faz a entrega em grande parte do nosso modal de distribuição é frete rodoviário, no Brasil, na verdade. Então, o tempo de carregamento para o caminhoneiro é muito importante, porque se ele vir carregar aqui com a gente ele trás o material para cá e vai descer no caso para a Bahia, para ele não vir batendo, normalmente ele para nas fábricas de cimento, que é um produto de baixo valor agregado, onde ele tem um risco de extravio muito pequeno, diferente de ele carregar um carro, porque tem um valor agregado baixo. O cimento é o frete perfeito para o caminhoneiro porque dá peso, não tem tanto volume, então ele consegue carregar uma grande quantidade, o preço do frete é um pouco mais alto e ele tem um baixo valor agregado, então eu tenho que agradar esse caminhoneiro [...] (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Quando questionado sobre a viabilidade de manter frota própria, o gerente administrativo percebe ganhos nessa opção devido ao controle da transação, porém reconhece elevação dos custos, mitigando seus benefícios, conforme explica.

Essa é uma pergunta que várias fábricas de cimento se fazem. Só que hoje em dia o trabalho de frete é tão exaustivo que você acaba tendo outro *business*, então você acaba mudando qual o *business* do segmento da sua atuação, seria interessante sim por um lado, você teria o controle da operação, por outro lado é desinteressante pela questão do custo talvez não seja ... talvez você tenha um ganho porque você vai controlar a operação, mas o custo com a operação que você vai ter que montar para você controlar aquilo e no Brasil a gente tem uma oferta muito razoável de frete e eu tenho um custo de oportunidade muito grande quando sobra, então eu trabalho muito na oportunidade. (GERENTE ADMINISTRATIVO)

Do exposto, percebe-se alto poder do cliente que representa seu principal segmento, os revendedores, principalmente na determinação do ritmo de produção e de vendas. Entretanto, a base pulverizada da sua carteira de clientes reduz a dependência da cimenteira estudada para com clientes pontuais ou pequenos grupos deles, tornando adequada a estrutura de mercado para essas transações.

O acordo de cooperação empresarial, denominado pela cimenteira estudada para se referir ao contrato com alguns revendedores, parece não ser a regra para transações com clientes, prevalecendo negociações sem lastro contratual formal e a estrutura de mercado governando essas transações. A baixa especificidade de ativo, o baixo valor agregado e a insubstituibilidade que caracterizam o cimento, bem como a competição regional típica da indústria cimenteira fazem a empresa estudada optar pela terceirização do transporte rodoviário

para entrega ao cliente, também remetendo a via de mercado para contratação desse tipo de serviço.

“Os mercados tendem a ser mais eficientes quando há um grande número de vendedores e compradores” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 142). No Caso 5, observa-se que a competição, embora regional, não é escassa em termos de ofertantes, uma vez que as indústrias de cimento estão presentes em quase todos os estados brasileiros. Além disso, a base pulverizada de clientes amplia os demandantes do produto, o que sugere alinhamento com a Teoria dos Custos de Transação quando da escolha da via de mercado governando as transações de vendas e distribuição na cimenteira estudada.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 5 com frequência recorrente, sob incerteza moderada, e baixa especificidade, cujas transações ocorrem estruturadas por meio da governança de mercado. As características contratuais que predominam são a não celebração de contratos formais, com alguns clientes com lastro contratual formal de curto prazo, nos quais são percebidos maior completude contratual.

4.4.6 Caso 6

A empresa estudada no Caso 6 possui um diversificado portfólio de produtos que inclui água sanitária, alvejantes, sabonetes, inseticidas, vinagre e molhos, dentre outros, segregados em três grandes segmentos: limpeza doméstica, higiene pessoal e condimentos. Juntos, atualmente, somam 346 produtos comercializados sob 14 marcas próprias, algumas delas líderes de mercado regional e participação significativa no cenário nacional, conforme comentado anteriormente. Ratificando o posicionamento de mercado relevante alcançado pelas marcas criadas, o gerente administrativo de vendas considera:

Nossas marcas também são marcas muito específicas, que se destacam no mercado e acho que esse é o grande diferencial realmente da empresa no mercado que ela atua: é a força da marca, a marca se destacar, juntamente com a qualidade dos produtos. Acho que a junção desses dois fatores é que faz a empresa ser diferenciada no mercado em que atua (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS)

No contexto da empresa estudada, a marca também contribui para longevidade de aceitação do produto, em que um dos primeiros fabricados por ela, um inseticida, ainda permanece sendo comercializado após sete décadas. Essa fidelidade é corroborada por Porter (2004, p. 9) quando ensina que a empresa que tem sua marca identificada, desenvolve um

sentimento de lealdade em seus clientes, fazendo a diferenciação dos seus produtos uma barreira para novos entrantes.

Ressalta-se que a maioria dos seus produtos tem validade predeterminada entre 6 a 60 meses da data de fabricação, sendo o de menor validade representado pela família das águas sanitárias. Mesmo com esta validade, o gerente administrativo de vendas afirma: “para volume do tipo de produto, isso é uma validade realmente tranquila, dá para se trabalhar muito tranquilamente dentro dessa validade aí”.

A comercialização dos produtos que a empresa estudada fabrica possui uma demanda constante por não sofrer efeitos importantes da sazonalidade, apenas variações quanto à quantidade de dias úteis do mês, conforme explica o gerente de controladoria.

Eu não tenho grande sazonalidade durante o ano, um mês não vendo mais do que o outro porque esse mês é mais apropriado. Mas, eu posso ter, por exemplo, carnaval em fevereiro, reduz dias úteis, reduz minha capacidade de entrega. Então, se de repente o carnaval foi em fevereiro, ano que vem é em março: “ah porque o faturamento de fevereiro foi 40 milhões e no ano seguinte foi 50 milhões?”. “Ah por causa do carnaval que não aconteceu”. Então, quantidade de disponibilidade de dias úteis, ela é essencial para a gente. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

Quanto a seus clientes, estes são representados por pessoas jurídicas de pequeno, médio e grande portes do segmento de supermercado, e distribuidores de produtos alimentícios, higiene pessoal e higiene do lar, numa base pulverizada que alcança aproximadamente 3.000 clientes ativos em nível de Brasil.

De acordo com o gerente de controladoria, os clientes são divididos em canais: “eu tenho o canal varejo, eu tenho o canal atacado, eu tenho o canal *kiacalt*, que são as grandes redes e tem o canal *cash and carry*, e tem o canal pequeno varejo”. O canal *cash and carry* representa os atacados de autosserviços voltados tanto para o comprador profissional quanto para o consumidor final.

Assim, cada cliente está cadastrado associado a um desses canais. Para o gerente administrativo de vendas, o canal pequeno varejo “é a maior gama de clientes nosso” e acrescenta “nós temos uma clientela muito grande de varejo de pequeno, médio e grande varejos que é o nosso principal foco de atuação”.

Quando questionado sobre aqueles mais relevantes para o faturamento da empresa, o gerente administrativo de vendas observa que os três mais importantes, dentre as redes de supermercados e supermercados de CNPJ único, relacionam-se com a empresa estudada em torno de 20 a 30 anos e possuem representatividade em seu faturamento de 15% e 5% respectivamente, conforme explica.

Existe cliente, com CNPJ específico que compra e existe as redes, né? Existem redes que tem uma quantidade de volume muito grande para o Brasil todo. Se a gente utilizar o conceito do CNPJ único, sei lá, os três principais clientes de um CNPJ só, os três maiores, isso não chega nem a 10%, 5%-8% aproximadamente. Se a gente pegar uma rede grande, isso vai chegar, no máximo, entre 15-18%, uma única rede que faz, digamos, representa o nosso faturamento total. 5% cliente CNPJ único, 15% uma rede (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Nesta perspectiva, observa-se que a empresa estudada tem seus clientes diretos exercendo o papel de intermediador entre ela e o consumidor final dos seus produtos, o que demanda esforços por meio de promotores e coordenadores de *merchandise*, para atuarem dentro desse intermediador (pessoa jurídica) a procura de aproximar-se do cliente final (consumidor dos produtos). Assim, o gerente administrativo de vendas acredita que esse intermediador consegue direcionar, por exemplo, quais são os produtos que devem ser produzidos.

Esse direcionamento ocorre por meio do acompanhamento por parte da empresa estudada de indicadores que demonstrem a venda para o cliente direto e quais desses produtos comprados por ele foram adquiridos pelo consumidor final, com a finalidade de subsidiar a elaboração de estratégias de vendas e programação da produção, conforme explica o gerente administrativo de vendas.

[...] Existe um acompanhamento do chamado *sell out* do cliente, faz o acompanhamento desse *sell out*, o *sell in* seria a venda que a gente faz, eu vendi para o cliente, entreguei no (cliente) pessoa jurídica e existe o *sell out* que é o quanto desse produto o cliente final compra no *check out* do cliente mesmo. Então, até o próprio indicador de *sell out* nos dá esse direcionamento que você questiona em mostrar quais são os clientes que estão vendendo mais, aqueles que estão vendendo menos e até esse número, esse indicador direciona minha área de *trade* e *marketing* para fazer ações para poder potencializar a venda desses produtos que porventura não estejam indo muito bem e, consequentemente, alavancar a produção dos que estão vendendo mais do que o previsto (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

As negociações com os clientes ocorrem com o auxílio de representantes comerciais especializados contratados pela empresa estudada, mas predominam funcionários próprios que atendem principalmente as grandes redes. Para o gerente administrativo de vendas “o gerente de vendas, junto com o vendedor é quem faz essa negociação com os clientes diretamente”. Ao gerente administrativo de vendas cabe a responsabilidade de implantação dos contratos e acompanhamento da sua execução (o que está descrito no contrato), enquanto que as negociações com os clientes ocorrem por conta do gerente comercial/vendas.

Adicionalmente, o transporte dos produtos vendidos é realizado tanto pelas expensas do cliente, quanto pela própria empresa, que possui frota própria para tanto, mas também terceiriza

o serviço. A capacidade de entrega do produto é considerada pelo gerente de controladoria tão importante quanto a capacidade produtiva, conforme explica.

[...] Os cenários estão associados à política comercial versus capacidade produtiva, e principalmente, capacidade de entrega do produto. Então, a dependência hoje a gente tem uma indústria, mas é muito mais uma empresa de logística e disponibilização do produto do que propriamente dita industrial. A logística seria um gargalo importante. Temos 30% da entrega da gente é frota própria, 70% é terceiro. (GERENTE DE CONTROLADORIA)

A finalidade da frota própria é explicada pelo gerente administrativo de vendas como sendo para escoar a produção, uma vez que o transporte da matéria prima fica a cargo do fornecedor, porém, afirma que, em algumas situações pontuais e raras, foi necessário utilizá-la para traslado de insumos.

No relacionamento entre a empresa estudada e seus clientes predomina a prática contratual formal que assume diversos propósitos, desde de contratos de incentivo de venda, contratos de crescimento de vendas, contratos eventuais para fins específicos, até o mais significativo em termos de valor monetário que são aqueles celebrados com as grandes redes de supermercados. O gerente administrativo de vendas explica as características de cada tipo contratual adotado no Caso 6, conforme a seguir.

[...] Existem vários tipos de contratos. Existem contratos com percentual, que a gente dá incentivo de venda, um percentual frente ao crescimento de volume em um determinado período, a gente pode negociar com ele (cliente) um crescimento frente ao ano anterior e fazer um contrato de crescimento dando um percentual frente a venda; Existem contratos pontuais também, não é?, que chamamos contratos eventuais, que são negociações pontuais que a gente faz, como negociação de ponto extra na loja, a gente negocia um crescimento de espaço na gôndola e a gente negocia com o cliente um contrato que é só para aquele fim específico. Nós temos realmente, esses tipos de contrato. Existem clientes também que exigem um contrato de incentivo de vendas, que é um contrato percentual fixo, como as grandes redes, normalmente é um contrato, como eles (clientes grandes redes) normalmente faz o trabalho de logística, eles (clientes grandes redes) tem a logística, na realidade, nós não fazemos a entrega do produto, não é? Eles (clientes grandes redes) vem com a própria transportadora contratada, fazer a retirada do produto. Então existe contrato contemplando também essa variável. A gente não paga o valor do transporte, mas damos um percentual frente a compra que ele realiza conosco, referente à logística, nessa modalidade de contrato. [...] As grandes redes, normalmente, quando negociam, o contrato, em quantidade, seriam poucos contratos, como base da rede, mas diante de volume, se a rede tem um volume muito representativo de compra, passa a ser um contrato muito importante, em valor monetário para a empresa (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Por causa da representatividade dos contratos celebrados com as grandes redes supermercadistas, os entrevistados optaram por se referir a estes quando dos questionamentos sobre os atributos contratuais dessas relações. Assim, a vigência padrão para esses contratos é

indeterminada, porém a cada 12 meses ocorre uma revalidação contratual, quando são revistas suas cláusulas.

Para o gerente administrativo de vendas, os contratos com as grandes redes são extensos, com detalhamento e especificação de cláusulas suficientes e apresenta acordos detalhados sobre: a gestão da transação, direitos e deveres das partes e sobre a performance contratual.

Identificação de qual das partes é a responsabilidade de retirada da mercadoria, estabelecimento do volume negociado, e fixação de percentuais de bonificação (para os contratos de crescimento) são alguns exemplos de cláusulas contratuais oferecidos pelo gerente administrativo de vendas que estão contempladas nos contratos com os clientes da empresa estudada.

Quanto aos acordos sobre avaliar a performance do contrato, o gerente administrativo de vendas se reporta à existência de indicadores para acompanhamento do aumento do faturamento e do desempenho do contrato, bem como a revalidação anual das cláusulas contratuais, para justificar a existência desses acordos no contrato, conforme explica.

Existem acordos detalhados sobre a performance do contrato. Nós fazemos apurações periódicas, e existem diversos indicadores da empresa de acompanhamento do aumento do faturamento e acompanhamento da performance do contrato e até, como eu falei, anualmente, existe um processo de revalidação desse contrato, revalidação das cláusulas, não é? Então, o gestor da conta fica com essa responsabilidade de, no período mínimo, estar avaliando a performance do cliente, a performance do contrato, se de fato está gerando o resultado esperado para a empresa e aí a gente fazer a revalidação desse contrato (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Quando questionado sobre a existência de acordos detalhados para gerir conflitos, o gerente administrativo de vendas, sem ser categórico, reporta-se à existência de avaliação prévia do contrato pela área jurídica e *compliance* da empresa estudada para avaliação de riscos. Explica ainda que “normalmente, é o cliente que manda o modelo de contrato, principalmente os contratos com as grandes redes, eles (grandes redes) fazem o contrato de fornecimento no modelo deles”.

Entretanto, a empresa estudada faz sua validação, questionando termos contratuais, contando com o apoio jurídico que dispõe. “Todo e qualquer contrato, antes da sua assinatura pela diretoria e presidência da empresa, passa por uma análise prévia da área jurídica responsável, *compliance* e, às vezes, auditoria” [...] (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Ressalta-se, ainda, que pelo fato de os contratos com clientes terem vigência indeterminada, as cláusulas relativas ao término da cooperação não estão neles contempladas.

Porém, a revalidação anual das cláusulas contratuais é percebida como mecanismo de controle para decisão de encerrá-lo ou não. A percepção do gerente administrativo de vendas é que o seu encerramento se dá mediante o término da relação comercial, conforme explica.

Normalmente os contratos são feitos com prazos indeterminados, geralmente, o contrato de fornecimento ele tende a perpetuidade, não é? O intuito é perpetuar a relação comercial e só fortalecê-la, mas normalmente a gente tem essa revalidação que a gente faz por questões de segurança e controle. [...] na realidade, os nossos contratos sempre têm a cláusula que o contrato perderia a validade a partir do momento que a gente encerra a relação comercial, que a relação comercial é uma relação de ambas as partes. Então, a partir do momento em que uma das partes não dá continuidade mais a essa relação, automaticamente aquele contrato ele perde a validade. Então existe essa possibilidade do encerramento por uma das partes, diante dessa não continuidade dessa relação comercial (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Apesar da ausência de cláusulas mais detalhadas sobre a gestão de conflitos e término da relação, os contratos com os clientes são percebidos como importantes na gestão da transação, não deixa espaço para interpretação e não é complementado por acordos informais, uma vez que “acordos informais em relações comerciais de empresas de grande porte, realmente não tem como, não tem sustentação”. (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS). Assim, entende-se que os contratos entre a indústria representante do Caso 6 e seus clientes apresentam maior completude contratual. Do exposto, percebe-se poder do cliente que representa seu principal canal, varejistas (especialmente as grandes redes), principalmente na determinação da modelagem contratual e influência no ritmo de produção e de vendas. Entretanto, a base pulverizada da sua carteira de clientes reduz a dependência da empresa estudada para com clientes pontuais ou pequenos grupos deles, tornando adequada a estrutura de mercado para essas transações.

Reforçando esse entendimento, o gerente administrativo de venda é categórico em afirmar não haver grandes dificuldades em substituir clientes, o que atribui essa condição à pulverização da carteira de clientes e ao diversificado portfólio de produtos e de segmentos de atuação. Além disso, considera a empresa estudada como perspicaz para identificar nichos de mercado, conforme declara.

Então assim, realmente, a empresa está muito disponível, ela tem uma política de inovação muito grande e ela realmente caminha muito nesse sentido, enxergando umas possibilidades, alguns produtos, alguns nichos de mercado, ela realmente avalia muito bem a entrada tanto é que a gente atua em grandes segmentos, nós temos mais de 350 produtos no nosso *mix*, então a gente consegue atuar em segmentos muito distintos, não é? Então, assim, a empresa muito aberta a atuar em novos segmentos, até vejo movimentações internas de no futuro poder atuar em comercializar e produzir produtos que estão fora do que a gente atua atualmente. [...] Não vejo, de maneira

alguma, grandes dificuldades em caso de perda de clientes importantes, como a gente é muito pulverizado em diversos segmentos, diversos perfis (GERENTE ADMINISTRATIVO DE VENDAS).

Entretanto, devido a longevidade de relacionamento com algumas grandes redes varejistas (entre 20 e 30 anos) e sua representatividade no faturamento (15%), é possível observar também o contrato relacional, uma vez que a formalidade contratual parece não superar o desejo mútuo de perpetuar a relação comercial. No contrato relacional, troca-se o esforço de desenhar um contrato completo, pelo esforço de manter um sistema negocial continuado (ZYLBERSZTAJN, 1995).

Observa-se, ainda, que a intenção da continuidade da relação também pode ser incentivada pela especificidade de marca que caracteriza os ativos produzidos pela empresa estudada. Tal idiossincrasia consegue fidelizar o consumidor final que, por sua vez, é o cliente dos supermercadistas, pressionando o varejo a adquirir para disponibilizar tais produtos.

Assim, com base na tipologia de especificidade de ativo estabelecida por Williamson (1991), observa-se estar presente nos produtos fabricados pela empresa estudada a frequência recorrente, incerteza moderada e especificidade de marca e especificidade temporal. Conforme discutido anteriormente, percebe-se a especificidade de marca por causa da confiabilidade alcançada que se reflete nas estatísticas de liderança e na fidelização de consumidores, enquanto que a especificidade de tempo diz respeito às características técnicas do produto, cuja validade da principal família deles (água sanitária e alvejantes) não permite elevado prazo de estocagem.

Do exposto, entende-se que a empresa representante do Caso 6 estrutura suas transações com clientes fazendo uso da governança de mercado para a maior parte da sua pulverizada carteira, o que lhe permite pouca dificuldade em substituí-los também graças ao diversificado portfólio de produtos e de segmento atendidos. “Os mercados tendem a ser mais eficientes quando há um grande número de vendedores e compradores” (BARNEY; HESTERLY, 2012, p. 142).

No Caso 6, observa-se que a competição, embora regional, não é escassa em termos de ofertantes, com a presença de vários *players* multinacionais, nacionais e regionais, e em termos de demandantes, conforme visto. Assim, este cenário sugere alinhamento com a Teoria dos Custos de Transação quando da escolha da via de mercado governando as transações de vendas na empresa estudada.

Diante do exposto, caracteriza-se os ativos produzidos pela indústria representante do Caso 6 como de média especificidade (de marca e temporal) cujas transações ocorrem estruturadas por meio da governança de mercado. As características contratuais que

predominam para o principal segmento de clientes são a formalidade contratual e a vigência indeterminada, apresentando maior completude dos contratos.

4.4.7 Discussão Comparativa sobre Transações, Contratos e Ativos nas Relações com Clientes

Em todos os seis casos, as transações com clientes são pautadas pela oferta de um variado portfólio de produtos que se relacionam com a construção civil (materiais de PVC, cimento e revestimentos cerâmicos), gêneros alimentícios, de limpeza e higiene e componentes para calçados. Todos são transacionados com frequência recorrente para uma clientela também diversificada e pulverizada.

A diversificação da clientela se refere ao porte e aos segmentos de atuação. Clientes de pequeno e médio porte são atendidos pelas indústrias representantes dos Casos 1 (como clientela exclusiva), 2 (como clientela preferencial) e 6 (que atende todos os portes). O enfoque direcionado aos pequenos clientes, além de motivações estratégicas, também pode revelar dificuldades da indústria na inserção em grandes clientes devido, por exemplo, à capacidade produtiva insuficiente para atender pedidos em grandes volumes e a pressões exercidas por estes em barganhas de preços, o que pode reduzir as margens de lucro da indústria.

No Caso 1, por ser uma indústria de médio porte, sua capacidade produtiva pode não ser compatível com as exigências de volume e pressões dos grandes clientes e no Caso 2, observou-se expansão das transações em grandes clientes, enquanto mantém o foco direcionado aos pequenos e médios. Em termos de capacidade produtiva e competitividade em preço e custos que podem ser atribuídos à indústria representante do Caso 6, sua inserção constante em grandes clientes a diferencia dos Casos 1 e 2, por atender ao cliente de todos os portes.

Outra semelhança nos Casos 1, 2 e 6 é a manutenção de frota própria para entrega dos seus produtos aos clientes, cuja decisão foi motivada por várias razões. Nos Casos 1 e 2, a verticalização da logística parece ter sido motivada por especificidades, tanto nas rotas a serem atendidas, que são pouco atrativas para serviços terceirizados (Caso 1), quanto na especificidade temporal e física requerida por transportar produtos perecíveis que exigem celeridade e transporte específico (Caso 2). O desejo de conquistar além da capacidade produtiva, a de distribuição, revelando-se em componente estratégico para permitir ampliar sua atuação além do regional parece ter motivado a indústria representante do Caso 6, que utiliza frota própria para 30% das suas entregas, terceirizando os outros 70%.

Enquanto as indústrias representantes dos Casos 1 e 2 competem apenas regionalmente, limitando-se ao Nordeste, no Caso 6 sua atuação atinge o Norte, Nordeste e o Rio de Janeiro

(onde possui uma unidade fabril), ao mesmo tempo que se prepara para competir em nível nacional.

Ainda em relação ao porte dos clientes, aqueles de grande porte são atendidos pelas indústrias dos Casos 3 e 5, além do Caso 6 (conforme comentado). Nos Casos 3 e 5, percebeu-se maior atenção voltada aos varejistas de material de construção (geralmente de grande porte) e que representam o “cliente formiguinha”, consumidor final dos produtos, motivo pelo qual não se comparou o Caso 5 com os Casos 1, 2 e 6, apesar de também atender aos clientes de pequeno e médio portes.

A atuação geográfica das indústrias representantes dos Casos 3 e 5 tem maior abrangência do que nos Casos 1, 2 e 6 por se inserirem em âmbito nacional, incluindo instalações de fábricas nas regiões Nordeste e Sudeste para facilitar essa abrangência. Em termos de segmentos de clientes, novamente os Casos 3 e 5 se assemelham por terem os varejistas de material de construção e as construtoras como canais mais representativos. Neste ponto, por também integrar a indústria da construção civil, os clientes principais no Caso 1 são varejistas de material de construção, porém predominantemente de pequeno porte e ainda não conseguindo penetrar nas construtoras.

Assemelhando-se quanto aos segmentos dos clientes, os Casos 2 e 6 atendem pequenos, médios e grandes supermercadistas (varejistas) e autosserviços, porém com capacidades diferentes para enfrentamento das exigências daqueles de maior porte, em que no Caso 2 há maior participação nos pequenos e médios clientes e no Caso 6, há competição acirrada por grandes clientes com grandes *players* concorrentes.

Nesta perspectiva, observa-se que a indústria representante do Caso 4 se diferencia dos demais casos, especialmente no segmento de sandálias, cujos produtos são transacionados com clientes pontuais por se tratar de produtos de marca e de moda, tendo-se, portanto, uma clientela reduzida (marcas licenciadas e *private label*). Para o segmento de adesivos e selantes, a indústria do Caso 4 se assemelha aos Casos 3, 5 e 6 no atendimento a grandes clientes e com inserção em nível nacional.

Quanto à logística para entrega dos seus produtos aos clientes, a indústria representante do Caso 4 faz uso de transportadora própria, que integra o mesmo grupo empresarial, assim como logística terceirizada, assemelhando-se nesse sentido ao Caso 6. Já os Casos 3 e 5 não contam com logística própria para entregas aos seus clientes, fazendo uso exclusivo da terceirização nos serviços de transporte.

Além da diversidade de porte e de segmentos dos clientes atendidos pelas seis indústrias estudadas, predomina a pulverização destes. As quantidades de clientes ativos com os quais

essas empresas transacionam variam de 600 (Caso 1) a 25.000 (Caso 2), excetuando-se o Caso 4, exclusivamente para o segmento de sandálias, cujo base de clientes é concentrada em torno de 25 grifes, enquanto para o segmento de adesivos e selantes, a pulverização da sua carteira de clientes é aproximadamente de 2.000.

Outro parâmetro surgido das informações coletadas nas entrevistas realizadas, e que permitem comentários comparativos entre os casos estudados, refere-se ao enfrentamento de sazonalidade nas vendas que, por sua vez, ajudam a delinear a incerteza nessas transações. Dentre as seis empresas, três fazem parte da indústria da construção civil, que são as representantes dos Casos 1, 3 e 5 e percebem incerteza moderada decorrente principalmente de variações na demanda dos clientes, sensível, inclusive, a instabilidade na economia.

A incerteza moderada também é percebida no Caso 6, mas diverge dos casos ambientados na construção civil pelo fato de que não são as variações na demanda dos clientes que causa imprevisibilidade (incerteza) nas transações de vendas e sim a imprevisibilidade nas mudanças de preços e no comportamento dos concorrentes, motivados pela concorrência hostil que predomina em seu setor.

O enfrentamento da sazonalidade para a indústria representante do Caso 4 alcança importância para o segmento de sandálias que tem menor previsibilidade na demanda dos clientes por ser produto de moda, conforme comentado anteriormente, enquanto no segmento de adesivos e selantes há menor sazonalidade e maior previsibilidade nessa demanda, portanto, menor incerteza nas transações de vendas de adesivos e selantes.

No Caso 2 foi percebido baixa incerteza ambiental que repercute nas transações de venda dos seus produtos, que parecem não ser sensível a efeitos da sazonalidade e conta com o uso de marca única para os seus produtos que ajuda na fidelização da sua clientela. Pela lente da Teoria dos Custos de Transação, a marca é um atributo que forma a idiosincrasia do ativo (no caso, o produto fabricado pelo laticínio) isto é, esse ativo deixa de ser “padronizado” para se caracterizar com nível significativo de especificidade.

Dentre as especificidades de ativos encontradas nos seis casos estudados, além da marca, visualizou-se as especificidades: temporal, física, de ativos dedicados e de ativos humanos. Assim como no Caso 2, o Caso 6 também apresentou a especificidade de marca, porém enquanto no laticínio (Caso 2) todos os 90 tipos de produtos possuem uma marca única, a indústria de materiais de limpeza e condimentos (Caso 6) é multimarcas, produz 346 tipos de produtos sob 14 marcas diferentes.

Outra semelhança entre esses dois casos é que ambos também apresentam especificidade temporal em seus produtos, concomitantemente à especificidade de marca. Essa

especificidade temporal varia entre os Casos 2 e 6, uma vez que no primeiro há maior perecibilidade para os seus produtos, cuja vida útil para o principal produto (iogurte) é de 45 dias. Para o Caso 6, seu principal produto é o mais perecível, apresentando uma validade estimada em seis meses e os demais em períodos que não ultrapassam 60 meses da data de fabricação.

Nota-se, ainda, que as indústrias que produzem cimento, representantes dos Casos 3 e 5, apesar de serem caracterizadas nesta pesquisa como produtora de ativos padronizados, o cimento apresenta uma perecibilidade em torno de três meses, que repercute em cuidados no seu manuseio para evitar umidade, revelando um certo nível de especificidade temporal.

As especificidades física, de ativos dedicados e de ativos humanos estão presentes no Caso 4. Conforme comentado, a produção de sandálias de marcas licenciadas e na modalidade *private label* requer investimentos específicos em equipamentos e recursos humanos que caracterizam tais ativos. Até mesmo no segmento de adesivos e selantes, estas idiossincrasias estão presentes, como por exemplo, no patenteamento de fórmulas para atender clientes específicos.

Nesta perspectiva, observa-se a existência de alto nível de especificidade de ativos no Caso 4, nível médio nos Casos 2 e 6 e nível baixo nos Casos 1, 3 e 5. Nestes últimos três casos citados, considerou-se baixa especificidade em virtude de seus produtos serem regidos/padronizados por normas técnicas e por apresentarem apenas um tipo de especificidade (temporal para os Casos 3 e 5), enquanto os demais apresentam duas ou mais tipologias de especificidade.

Conforme a Teoria dos Custos de Transação, a especificidade de ativos é uma característica importante da transação para determinar a sua estrutura de governança. Assim, a governança das transações de venda dos produtos escolhida no Caso 4, é a híbrida (mais próxima da hierarquia), conforme discutido na subseção 4.1.4. Nos demais casos (1, 2, 3, 5 e 6) apesar da identificação de algumas idiossincrasias nos ativos produzidos, mas devido à grande pulverização na carteira de clientes e à existência de rotatividade destes, a governança predominante é a de mercado, com os clientes em geral, podendo predominar contratos relacionais com clientes pontuais.

A formalidade contratual nas relações com clientes está presente nos Casos 3 e 5 (para alguns clientes), 4 (para as grifes e alguns clientes do segmento de adesivos e selantes) e 6 (grandes clientes). Esses dois últimos (Casos 4 e 6) com predomínio de contratos formais, isto é, estão presentes também transações sem contratos formais. Na percepção dos entrevistados desses casos, a completude contratual é percebida com inclusividade de questão e

especificidade de cláusula como suficientes (Casos 5 e 6). Nos Casos 3 e 4, é percebida incompletude contratual, uma vez que seus entrevistados declararam haver espaço para interpretações e complementaridade por meio de acordos informais.

Nota-se que, diferente do observado nos contratos com fornecedores, nos quais foi declarado não haver acordos contratuais de premiação do fornecedor, nos contratos com clientes há cláusulas estabelecendo critérios para premiar clientes, por meio do estabelecimento de bônus sobre as vendas, por exemplo, que premia em forma de descontos nos pagamentos.

Também se observa a adaptabilidade contingencial, na qual os contratos se mostram resilientes e flexíveis, quando não estabelece rigidamente o volume/quantidade e sim um volume mínimo, como no Caso 5, ou quando o preço não vem fixado no contrato sendo acordado nas negociações comerciais que acontecem durante a execução contratual, ou ainda, quando não fixam uma data de término do contrato como acontece no Caso 6, conforme explicam os entrevistados.

É muito mais um contrato para a gente marcar posição comercial do que um contrato para garantir venda. Não existe um contrato para garantir venda. Tem um volume mínimo que ele (cliente) tem que puxar por contrato por mês, mas é um volume muito baixo. Normalmente o volume é ano variável até porque se meu produto estoca lá, ele (cliente) consequentemente não renova o meu contrato. [...] Mas o volume é ele (cliente) que dita, a quantidade que ele (cliente) vai puxar. (GESTOR ADMINISTRATIVO DO CASO 5)

O preço não é detalhado no contrato, aí já é a política comercial, nenhum deles (contratos) tem a questão preço não. [...] são muito simples (contratos), é todo focado em volume e *mix* de produto.... É importante porque ele fideliza o cliente, na verdade é uma maneira de fidelizar e fazer com que ele centralize mais seu volume de compras na (indústria do Caso 3), ao invés de outros fabricantes que não tenham esse acordo de objetivos. [...] Sim, são complementados por acordos informais. As condições comerciais, como preço e outros detalhes. (SUPERINTENDENTE COMERCIAL DO CASO 3).

Normalmente os contratos são feitos com prazos indeterminados, [...] Normalmente não tem cláusula específica de quando termina o contrato, em poucos casos sim, estabelece prazo e a gente precisa renovar obrigatoriamente antes do vencimento para manutenção do acordo. (GESTOR ADMINISTRATIVO DE VENDAS DO CASO 6).

Não tem cláusula de gestão de conflitos, a gente resolve tudo de CNPJ para CNPJ, então assim, acontece algum problema ... é uma questão de parceria, não é? contrato não são duas empresas que estão brigando. A gente está convergindo para uma situação. Então, se acontece alguma coisa que não foi legal, a gente resolve. Às vezes não precisa nem de e-mail, é por telefone. (GERENTE COMERCIAL DO CASO 4)

Nesta perspectiva, considerando a resiliência e flexibilidade dos contratos com clientes, observa-se sinalização de que a incompletude contratual é mitigada pelo contrato relacional, observada a sua existência quando do reporte à relação na resolução de conflitos, preservando o desejo da manutenção das transações em base contínua. Acompanhado a interpretação de

Wheeler (2017) sobre a visão de Ian Macneil sobre os contratos relacionais, entende-se que os contratos em algum grau são relacionais.

Os contratos relacionais possuem três características: as relações de troca se estendem ao longo do tempo, incapacidade das partes de apresentar os termos de suas barganhas no momento de negociar um contrato e interdependência das partes para as trocas. Possivelmente, todos os relacionamentos inteorganizacionais possuem elementos essenciais que caracterizam o contrato relacional, o que não significa que aqueles podem ser governados por este (SPEIDEL, 2000; RING, 2014).

Outra observação sobre a relação contratual formal com alguns clientes é a sua finalidade, que ultrapassa o desejo de conter atitudes oportunistas das partes. Dentre estas finalidades, foram citadas a ampliação do mercado consumidor e a divulgação da marca, como pretendido no Caso 5, a fidelização do cliente e o incentivo ao aumento das vendas, conforme visto nos Casos 3 e 4.

Os Casos 1 e 2, cujas indústrias que os representam se relacionam com seus clientes sem contratos formais, negociam por meio de representantes de vendas (Caso 1) e por meio de equipe de vendedores próprios (Caso 2). Assim, por esse motivo, pode-se notar maior proximidade de relacionamento com os clientes experimentada no laticínio (Caso 2).

Diante do exposto, pode-se considerar que as transações com clientes analisadas nas seis indústrias apresentam frequência recorrente, baixa, média e alta especificidade de ativos amparados por formas contratuais diversificadas, em que estão presentes contratos relacionais, contratos formais de curto prazo, longo prazo (Caso 4) e por prazo indeterminado (Caso 6). Os contratos formais são percebidos possuindo inclusividade de questão, especificidade de cláusula suficientes e resiliência e flexibilidade para a adaptabilidade contingencial complementada pelo contrato relacional. O Quadro 23 resume os atributos distintivos das transações e dos contratos com clientes, conforme discutido nesta seção.

As considerações a respeito das transações, contratos e ativos nas relações tanto com fornecedores quanto com clientes e sua associação com a adoção de práticas de contabilidade gerencial são comentadas nas seções a seguir.

Quadro 23 – Quadro-resumo dos atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com clientes

Atributos	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4	Caso 5	Caso 6
Transação	Venda de tubos, forros de PVC (279 tipos)	Venda produtos lácteos (90 tipos)	Venda de revestimento cerâmico e cimento (mais de 500 tipos)	Vendas de adesivos e selantes, componentes para calçados e sandálias (mais de 5.000 tipos).	Venda de cimentos (6 tipos)	Venda de produtos para limpeza doméstica, higiene pessoal e condimentos. (346 tipos)
Frequência	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente	Recorrente
Incerteza	Moderada, devido a sazonalidade do ramo de construção civil.	Baixa incerteza.	Sazonalidade do ramo de construção civil. Moderada incerteza por causa das variações na demanda dos clientes.	Sazonalidade de produto de moda (sandália). Maior previsibilidade no segmento de adesivos e selantes. Incerteza moderada.	Sazonalidade do ramo de construção civil. Incerteza moderada.	Incerteza moderada pela imprevisibilidade na mudança de preços e no comportamento do concorrente.
Especificidade do ativo produzido	Padronizado	Média especificidade. (de marca e temporal)	Padronizado	Alta especificidade. (física, de ativos dedicados e humanos).	Padronizado	Média especificidade (de marca e temporal)
Características contratuais	Sem contratos formais	Sem contratos formais	Alguns contratos formais de curto prazo. Menor completude	Contrato relacional e contratos formais. Menor completude.	Alguns contratos formais. Maior completude	Contratos formais em grandes clientes. Maior completude
Governança	Mercado.	Mercado.	Mercado.	Híbrida.	Mercado.	Mercado.

Fonte: Elaboração própria (2018)

4.5 TRANSAÇÕES E CONTRATOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para ampliar o entendimento sobre se e como as características contratuais e das transações das relações com fornecedores estão associadas com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, comparou-se os seis casos estudados, apoiando-se nas categorias de análise: atributos das transações com fornecedores do principal insumo; atributos dos contratos nas relações com fornecedores do principal insumo; práticas de contabilidade gerencial.

A categoria “atributos das transações com fornecedores do principal insumo” tem as seguintes subcategorias que as caracterizam: frequência, incerteza e nível de especificidade de ativos. Para a categoria “atributos dos contratos nas relações com fornecedores do principal insumo” as subcategorias se referem à: formalidade e duração (vigência) dos contratos e completude contratual percebida. Por sua vez, a duração e formalidade se caracterizam por: curto prazo ou longo prazo, enquanto a formalidade, revela relações sem contratos formais/relacionais ou com contratos formais. A completude contratual diz respeito aos aspectos: inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência.

A categoria “práticas de contabilidade gerencial” tem as subcategorias: tradicionais e avançadas. Cada uma destas ainda apresenta a característica de se referirem a custos e controle financeiro; à avaliação de desempenho; ou a planejamento e orçamentos. Com base nessa categorização, procedeu-se a busca cruzada por padrões entre os casos, que permitiram as associações entre os atributos estudados e as práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme detalhado a seguir.

Cabe ressaltar que as associações propostas objetivam compreender como o fenômeno ocorreu no âmbito dos seis casos analisados e não tem a pretensão de apresentar um modelo determinístico do processo. Assim, a categoria principal nesta tese é “práticas de contabilidade gerencial”. Esclarece-se, ainda, que a característica de especificidade de ativos mereceu ser discutida a parte (seção 4.7), motivo pelo qual não foi comentada nesta seção.

Nesta perspectiva, conforme comentado na seção 4.3, as transações com fornecedores nos seis casos estudados apresentam frequência recorrente, uma vez que os insumos comprados deles são essenciais para o processo produtivo. Com exceção do Caso 2, cujo leite *in natura* pode ser substituído pelo em pó para a maioria dos produtos produzidos (exceto o queijo), os insumos adquiridos pelos demais casos e que foram objeto deste estudo são insubstituíveis no processo produtivo.

Numa primeira associação, a frequência recorrente das transações com fornecedores, aliada à dependência do processo produtivo ao insumo comprado, atribui importância ao controle de estoques e de custos, programação da produção, etc., cuja ênfase recai nas práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, que são declaradas adotadas por todas as seis indústrias estudadas. Nas transações analisadas, nenhum caso pôde ser identificado como frequência ocasional.

A subcategoria incerteza se relaciona às alternativas de fornecimento e às condições da negociação, tais como imprevisibilidade nas mudanças de preços, escassez do insumo, etc. A facilidade de substituição do leite *in natura* no Caso 2 e as alternativas de fornecimento de embalagens existentes para o Caso 3, contribuíram decisivamente para percepção de baixa incerteza nessas transações.

Percebendo baixa incerteza, os Casos 2 e 3 apresentam um perfil diferente na adoção de práticas de contabilidade gerencial. Nas práticas relativas a custos e controle financeiro, o Caso 2 adota exclusivamente aquelas tradicionais, enquanto o Caso 3 faz uso de uma avançada que é o *open book accounting*. Nas práticas de avaliação de desempenho, verifica-se baixa adoção no Caso 2 e diversificação e avanço nas práticas adotadas pelo Caso 3, mas adotam em comum medidas não financeiras relacionadas aos empregados e o *benchmarking*.

Adoção de processo orçamentário formal em implantação no Caso 3 e ainda não adoção no Caso 2 representa diferenciação entre estas indústrias quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos. Assim, a similaridade entre elas está na adoção de práticas tradicionais relativas a custos e controle financeiro, cuja baixa incerteza percebida nas relações com fornecedores parece não incentivar o avanço nessas práticas.

A coincidência na adoção das duas práticas de avaliação de desempenho avançadas presente nos Casos 2 e 3, que são as medidas não financeiras relacionadas aos empregados e o *benchmarking*, sugere não ter associação com a baixa incerteza percebida. Os indicadores para avaliação de empregados exemplificados pelos entrevistados, como número de pedido diário por vendedor, número de faltas, número de horas extras por exemplo, e o *benchmarking* explicado por ambas que atribui ênfase ao aspecto externo/concorrência, contribuem para o entendimento de não estarem associadas à incerteza nas transações com fornecedores.

Para incerteza moderada ou alta, como percebida nos Casos 1, 4, 5 e 6, referente às transações com fornecedores do principal insumo, também temos perfis diferentes de adoção de práticas de contabilidade gerencial, em que o Caso 1 apresenta baixa adoção em todos os três aspectos de práticas analisados, não adoção pelo Caso 4 de práticas relativas a custos e

controle financeiro e a planejamento e orçamentos consideradas avançadas e os Casos 5 e 6 apresentam avanço nas práticas nos três aspectos.

Novamente aqui, a coincidência na adoção de práticas avançadas entre os Casos 1, 4, 5 e 6 são pontuais em duas delas que dizem respeito à avaliação de desempenho: medidas não financeiras relacionadas aos empregados e o *benchmarking*. Pelos mesmos motivos argumentados para os Casos 2 e 3, entende-se que essas duas práticas não estão associadas à incerteza nas transações com fornecedores.

Assim, a diversidade no perfil de adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, apesar dos Casos 1, 4, 5 e 6 perceberem incerteza não desprezível nas transações com fornecedores do principal insumo, sugere que essa incerteza, percebida em níveis moderados ou altos, não está associada a práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Quanto à categoria de formalidade e vigência contratuais, uma primeira comparação realizada se refere aos Casos 1 e 2, representados, respectivamente, por uma indústria fabricante de materiais de PVC e um laticínio. Essa comparação foi motivada pelas características da relação contratual com fornecedores do principal insumo, cujo relacionamento acontece sem lastro contratual formal para ambas, nas quais prevalece o contrato relacional.

Nos Casos 1 e 2, há a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro tradicionais e predominância da adoção de medidas de avaliação de desempenho financeiras e tradicionais. As práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento apresentam baixo uso no Caso 1 enquanto ainda não são adotadas no Caso 2. As duas práticas de avaliação de desempenhos adotadas nas indústrias representantes dos dois casos (medidas não financeiras relacionadas aos empregados e *benchmarking*) também aqui não podem ser associadas ao contrato relacional.

As divergências entre os Casos 1 e 2 relacionadas às transações e contratos com fornecedores do principal insumo ficam por conta, principalmente, da estrutura de governança eleita para as transações com estes, sendo predominante no Caso 1 o contrato relacional e no Caso 2 a governança híbrida (bilateral), em que é percebido dependência unilateral ao fornecedor no Caso 1 e interdependência com o fornecedor no Caso 2.

No contexto do Caso 1, pode-se entender que a dependência unilateral ao fornecedor de resina de PVC, cuja transação é governada por contrato relacional, coloca ênfase no controle de estoque, de custos e financeiro, além de requerer um certo nível de planejamento para suas compras. Isto pode acontecer porque a dependência unilateral da indústria aos seus dois fornecedores de resina acrescenta incerteza no suprimento desse insumo, que é insubstituível no seu processo produtivo e que é adquirido em uma frequência semanal/quinzenal.

Nestas circunstâncias, as práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro tradicionais subsidiam o controle financeiro e de custos e gera informações para planejamento e controle (ABDEL-KADER; LUTHER, 2008) que são suficientes para decisão de quando e quanto comprar de resina a fim de suprir seus estoques e compatibilizá-los com as necessidades de produção.

A não adoção de práticas avançadas, como por exemplo métodos de custeio e de orçamentação baseados em atividades, metodologia do custo-meta ou planos de longo prazo, parece não ser estimulada no Caso 1, em parte, por causa do contrato relacional. Uma vez que este tipo de contrato é baseado na relação duradoura entre os agentes, mesmo que com objetivos separados, buscam soluções relacionais para problemas que surgem e para conseguir atingir seus objetivos, não colocando ênfase na sofisticação dos controles para munir seu processo decisório.

Assim, o contrato relacional mitiga a incerteza no ressuprimento do insumo causada pela dependência unilateral para com os fornecedores deste, conforme comentado, sem requerer a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Desta forma, a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais e relacionadas a custos e controle financeiro e à planejamentos e orçamentos, verificadas no Caso 1, estão associadas às características da transação e dos contratos com fornecedores do principal insumo que não estimula o avanço nessas práticas.

Em particular, a prática orçamentária focada no curto prazo verificada no Caso 1, mesmo incipiente e respeitando o médio porte da indústria representante, difere da situação encontrada no Caso 2, que se prepara para implementação de processo formal, isto é, não adota práticas orçamentárias. Conforme dito anteriormente, a adoção das práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro e à avaliação de desempenho são semelhantes entre esses dois casos.

Apesar dos Casos 1 e 2 fazerem uso do contrato relacional com os fornecedores dos seus principais insumos, diferem na estrutura de governança dessas transações e pelo fato de que o Caso 2 apresenta interdependência com os fornecedores do principal insumo.

Conforme discutido anteriormente, o predomínio do contrato relacional nas transações com os fornecedores do leite *in natura*, organizadas por meio da governança híbrida (bilateral) constatada no Caso 2, a princípio, geraria a expectativa de maior adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais e avançadas, que permitam à empresa melhor monitorar seus parceiros e possibilitem a implantação de políticas de recompensas e sanções.

Tal expectativa se baseia na Teoria dos Custos de Transação, segundo a qual as formas híbridas e verticalizadas apresentam custos burocráticos inevitáveis, por perderem os incentivos para adaptação típico do mercado, porém ganhando em maior flexibilidade para executar adaptações (ZYLBERSZTAJN, 1999). Tal lógica de elevação dos custos burocráticos objetiva a redução dos custos de transação. Isto se aplica no Caso 2 quando se observa o monitoramento rigoroso dos fatores de produção do leite *in natura*, adquirido na frequência diária, seja por meio de investimentos e de laboratórios mantidos pelo laticínio ou por meio de funcionários especialmente contratados para esse fim, elevando seus custos burocráticos.

No entanto, os custos burocráticos não são extensivos ao controle gerencial no que se refere às práticas de contabilidade gerencial, uma vez que a constatação de baixa adoção no geral e a predominância daquelas tradicionais, verificadas no Caso 2, contraria a expectativa de adoção das mais avançadas, mostrando-se em desalinhamento com a Teoria dos Custos de Transação nesse sentido.

Isto pode significar que o contrato relacional, mesmo sob a estrutura de governança híbrida, parece não fomentar o avanço nas práticas de contabilidade gerencial que, assim como observado no Caso 1, as partes (laticínio e fornecedores do leite *in natura*) buscam soluções relacionais para problemas que surgem e para conseguir atingir seus objetivos, não colocando ênfase na sofisticação dos controles para munir o processo decisório do laticínio.

Assim, o contrato relacional e a interdependência mitigam a incerteza no ressuprimento do insumo, aliado ao controle na sua produção e utilização no processo produtivo que o laticínio exerce, sem demandar adoção de práticas de contabilidade avançadas para tanto. Desta forma, a adoção de práticas de contabilidade gerencial tradicionais e relacionadas a custos e controle financeiro e à avaliação de desempenho, verificadas no Caso 2, estão associadas às características da transação e dos contratos com fornecedores do principal insumo que não estimula o avanço nessas práticas, assim como encontrado no Caso 1.

Para a dimensão de relações contratuais formais e de curto prazo, comparou-se os Casos 3 e 4 que possuem essa característica para com os fornecedores do principal insumo. Estes dois casos são representados, respectivamente, por uma indústria de revestimentos cerâmicos e uma indústria de componentes para calçados. Além desta semelhança, outras podem ser identificadas e se relacionam à completude contratual percebida e à adoção de práticas de contabilidade gerencial.

Os Casos 3 e 4 apresentam semelhanças, quanto à percepção de completude contratual no que se refere à inclusividade de questão e especificidade de cláusula, com lacunas contratuais principalmente relativas à cobertura de contingência. Nas práticas de contabilidade gerencial

ambos os casos apresentam aquelas tradicionais e que são relativas a custos e controle financeiro, com avanço na adoção de práticas relativas à avaliação de desempenho.

No Caso 3, observa-se que a maioria das práticas de custo e controle financeiro declaradas são tradicionais, com adoção de apenas uma avançada, que é o *open book accounting*, (empregada no âmbito da relação com clientes e comentada na seção 4.6). Nas práticas de avaliação de desempenho predominam medidas não financeiras, com foco interno, além de contemplar informações externas relacionadas aos concorrentes, enquanto o processo orçamentário apenas começa a se formalizar.

No Caso 4, há também o predomínio das práticas de custos e controle financeiro tradicionais e avanço naquelas relacionadas à avaliação de desempenho por meio da adoção daquelas avançadas e com foco externo, porém com processo orçamentário formalizado e consolidado.

Assim, embora semelhantes, os Casos 3 e 4 apresentam particularidades na adoção das práticas de contabilidade gerencial, sendo uma delas representada pelo fato de que as práticas relativas à avaliação de desempenho ao mesmo tempo em que se apresentam em adoção também daquelas consideradas avançadas, em ambas as empresas, diferem em termos de alcance ao controle gerencial corporativo, uma vez que no Caso 3 algumas delas são restritas em nível setorial/divisional, como os indicadores não financeiros relacionados aos clientes, que são restritos ao setor comercial e por divisão, por exemplo, enquanto que no Caso 4 alcançam o nível corporativo.

A adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas podem permitir maior aprendizagem sobre a incerteza ambiental. No Caso 4, essa aprendizagem assume importância devido à dificuldade na previsibilidade das vendas para o segmento de sandálias, decorrente de ser produto de moda, cuja melhoria do conhecimento sobre o ambiente externo pode contribuir com a busca por acordos contratuais de aquisição de insumos mais flexíveis nas cláusulas de volumes de compra.

Dessa forma, a adoção de práticas de avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas na indústria representante do Caso 4 parece ser estimulada por lacunas contratuais principalmente referentes à adaptabilidade contingencial, cujas informações por elas captadas podem ajudar na mitigação dessas lacunas, tornando os contratos mais resilientes e flexíveis às mudanças nas circunstâncias.

Na adoção das práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento embora haja semelhança entre os Casos 3 e 4, incluindo na quantidade daquelas adotadas, diferem em termos de consolidação, em que na indústria de revestimentos cerâmicos o processo

orçamentário corporativo formal apenas se inicia, enquanto na fabricante de componentes para calçados se encontra consolidado.

A diferença de consolidação do processo orçamentário nos Casos 3 e 4 pode ser relacionada com as diferentes estruturas de governança escolhidas em ambos para suas transações de compra do insumo principal. No Caso 3, a predominância da via de mercado, em decorrência da existência de alternativas de fornecimento que mitigam a incerteza no ressuprimento, ajuda a explicar a baixa ênfase orçamentária, dada a não exigência iminente de rigoroso planejamento para suas compras.

Para o Caso 4, o fato de as alternativas de fornecimento serem mais restritas do que aquelas observadas no Caso 3 reforça a adequação da governança híbrida que estrutura as suas transações. Nesta circunstância, a estrutura híbrida exige custos burocráticos maiores, quando comparado à via de mercado, e, diferente do visto no contrato relacional de governança híbrida no Caso 2, houve extensão desse custo burocrático para estruturação e diversificação nas práticas de contabilidade gerencial incluindo as orçamentárias e de planejamento, coerente com um sistema gerencial mais estruturado.

Essas associações também são reforçadas quando se analisa a percepção de completude contratual percebida pelos entrevistados, nos Casos 3 e 4, que é considerada menor por causa da existência de lacunas contratuais sobre a adaptabilidade contingencial. A adoção de contratos formais com fornecedores, caracterizados com inclusividade de questão e especificidade de cláusulas percebidas como suficientes, podem ter incentivado a ênfase na determinação dos custos e controle financeiro e no uso de medidas não financeiras de desempenho relacionadas aos processos internos, por exemplo.

Essa ênfase pode ser explicada em virtude do monitoramento das entregas dos insumos comprados e da performance do contrato/fornecedor. A inclusão de termos contratuais relacionados ao monitoramento, por exemplo, da pontualidade das entregas e do atendimento das quantidades e qualidade pactuadas é alegada pelos entrevistados dos Casos 3 e 4 para justificarem sua percepção de que os contratos com fornecedores incluem e especificam suficientemente as transações. Assim, para permitir esse monitoramento, práticas de contabilidade gerencial que controlam os estoques e seus custos e medidas de avaliação de processos internos que controlam a necessidade de produção, dentre outras, são requeridas.

Por outro lado, a adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho, avançadas e externamente focadas, como a análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes e a análise da lucratividade por cliente, conforme constatado nos Casos 3 e 4,

podem permitir maior aprendizagem sobre a incerteza ambiental e necessidades de celebração de contratos flexíveis e resilientes às mudanças de circunstâncias.

No entanto, no Caso 3, tais práticas parecem ainda não ter contribuído para melhorar a completude contratual no que se refere à adaptabilidade contingencial, percebidas pelos entrevistados como baixa, uma vez que, sua utilização está confinada ao nível setorial, não alcançando, portanto, o corporativo. Ao contrário do observado no Caso 4, cuja adoção das práticas de avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas pode ser associada com a necessidade de mitigação das lacunas contratuais de adaptabilidade contingencial, especialmente em relação à flexibilização dos acordos sobre volume de compra, conforme relatado.

A adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho, avançadas e externamente focadas, conforme constatado no Caso 4, podem permitir maior aprendizagem sobre a incerteza ambiental e necessidades de celebração de contratos flexíveis e resilientes às mudanças de circunstâncias. Assim, entende-se que a formalização do contrato no curto prazo com os fornecedores do principal insumo e a percepção de menor completude contratual, presentes nos Casos 3 e 4, estão associadas à adoção de práticas de avaliação de desempenho avançadas.

Por fim, para a última dimensão de relações contratuais analisadas, que se caracterizam por contratos formais e de longo prazo, comparou-se os Casos 5 e 6 que possuem essa característica para com os fornecedores do seu principal insumo (coque de petróleo e hipoclorito, respectivamente). Estes dois casos são representados, nesta ordem, por uma cimenteira e por uma indústria de produtos de limpeza e condimentos.

Além desta semelhança, essas empresas declaram adotar um perfil parecido das práticas de contabilidade gerencial, com adoção de algumas avançadas nos três tipos analisados, que são relativas a custos e controle financeiro, à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos. Em ambas as indústrias, uma prática relativa a custos e controle financeiro avançada foi declarada adotada, em que no Caso 5 se trata da avaliação do custo da qualidade do produto e no Caso 6, o *open book accounting*.

Quanto as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, nos Casos 5 e 6 há diversificação de adoção entre aquelas tradicionais e avançadas, com foco interno e externo, financeiras e não financeiras. Para as práticas relacionadas ao planejamento e orçamento as que são declaradas adotadas e não adotadas no Caso 5 coincide com aquelas no Caso 6.

Observa-se que estes são os únicos dois casos nos quais há a adoção nas três categorias de práticas daquelas consideradas avançadas e também são as indústrias dentre as seis estudadas que celebram seus contratos formais com os fornecedores do principal insumo no longo prazo. Disto resulta o entendimento de que a formalização de contratos com fornecedores essenciais no longo prazo pode ser associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A especificação de termos contratuais que antecipam as contingências potenciais e as adaptações necessárias, se torna crescentemente difícil quanto maiores forem a duração do contrato e o nível de incerteza não classificável (HENNART, 2014). Seguindo esta linha de raciocínio, os contratos formais de longo prazo requerem para sua execução um controle gerencial mais estruturado, estimulando a diversificação de suas práticas, incluindo as de contabilidade gerencial. Essa estruturação permite melhor controle e maior geração de informações indispensáveis à execução contratual, incentivando a adoção de práticas além das tradicionais, conforme encontrado nos Casos 5 e 6.

As diferenças entre os Casos 5 e 6 ocorrem quando observada a estrutura de governança das transações com o principal insumo, em que no Caso 5 predomina a via de mercado para as aquisições de coque de petróleo e no Caso 6 a governança híbrida estrutura suas transações com o fornecedor do hipoclorito.

Complementando essa associação com achados sobre a percepção dos entrevistados de maior completude contratual nas negociações com fornecedores, observa-se que, no Caso 5, o contrato com o fornecedor nacional do coque apresenta lacunas que se referem à adaptabilidade contingencial, relacionadas aos ajustes de preços, contribuindo para inclinações oportunistas de ambas as partes.

No entanto, esses ajustes de preço, que são atrelados ao dólar, estão mencionados no contrato de compra do coque celebrado entre o fornecedor nacional e a cimenteira estudada. As flutuações de preço do petróleo, por exemplo, não colocam em riscos contratos de longo prazo porque seus preços são cotados diariamente em câmbios oficiais, e os contratos podem fazer referências a eles (HENNART, 2014). Assim, mesmo havendo flutuações no preço do coque, considerou-se o contrato em questão com maior completude pela inclusão de termos que preveem essa oscilação.

Adicionalmente, a convivência com essas lacunas contratuais que parecem incentivar inclinações oportunistas, são limitadas pela concorrência de mercado, o que ajuda a cimenteira representante do Caso 5 na busca de alternativas (entre comprando internamente ou por meio da exportação) para minimizar seus custos de transação, reforçando ainda mais a ênfase no controle de estoque de matéria prima e seu ressurgimento.

A adaptabilidade contingencial às flutuações no preço do coque verificada no Caso 5, que tem seus efeitos mitigados pela busca de condições de aquisição mais vantajosas no mercado, ajuda a entender a adoção da prática avançada de avaliação do custo da qualidade do produto, que alcança importância para a cimenteira estudada em virtude da necessidade de manutenção da qualidade de conformidade do produto diante das diferenças de teor de enxofre do coque quando comprado do fornecedor nacional ou dos internacionais.

No Caso 6, o avanço observado na adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro, por meio do *open book accounting*, pode ser associado com maior completude contratual na transação de compra do hipoclorito, cuja exigência para que o fornecedor “abra” sua planilha de custos, consta nos termos contratuais e se traduz em adaptabilidade contingencial do contrato.

Quanto às práticas de contabilidade gerencial relacionadas a planejamento e orçamentos, observa-se que também podem ser associadas às características das transações e dos contratos com fornecedores nos Casos 5 e 6. Para a cimenteira estudada no Caso 5 repor adequadamente seu estoque de coque e possibilitar sua importação, quando necessário, sem descontinuar o seu processo produtivo necessita de planejar adequadamente suas aquisições, além de controlar seus estoques de insumos, o que pode auxiliar na compreensão da adoção de um processo orçamentário e de planejamento formal, como encontrado.

No Caso 6, o ritmo de produção e de vendas é influenciado pelos clientes diretos, conforme comentado na seção 4.6, o que reforça a necessidade de planejar adequadamente suas aquisições, além de controlar seus estoques de insumos, podendo auxiliar, assim como no Caso 5, na compreensão da adoção de um processo orçamentário e de planejamento formal, como encontrado.

Pesquisas sinalizam que empresas altamente bem-sucedidas utilizam orçamentação extensivamente, tanto para planejamento quanto para controle (LIBLY; LINDSAY, 2010) usos que foram declarados pelos entrevistados nos Casos 5 e 6. Além disto, considerando o entendimento de Anthony corroborado por Hansen, Otley e Van der Stede (2003) no qual o orçamento é a “pedra angular” do processo de controle gerencial em quase todas as organizações, reforça-se o entendimento de que nos Casos 5 e 6 o controle gerencial se encontra mais estruturado, quando comparado aos demais casos analisados.

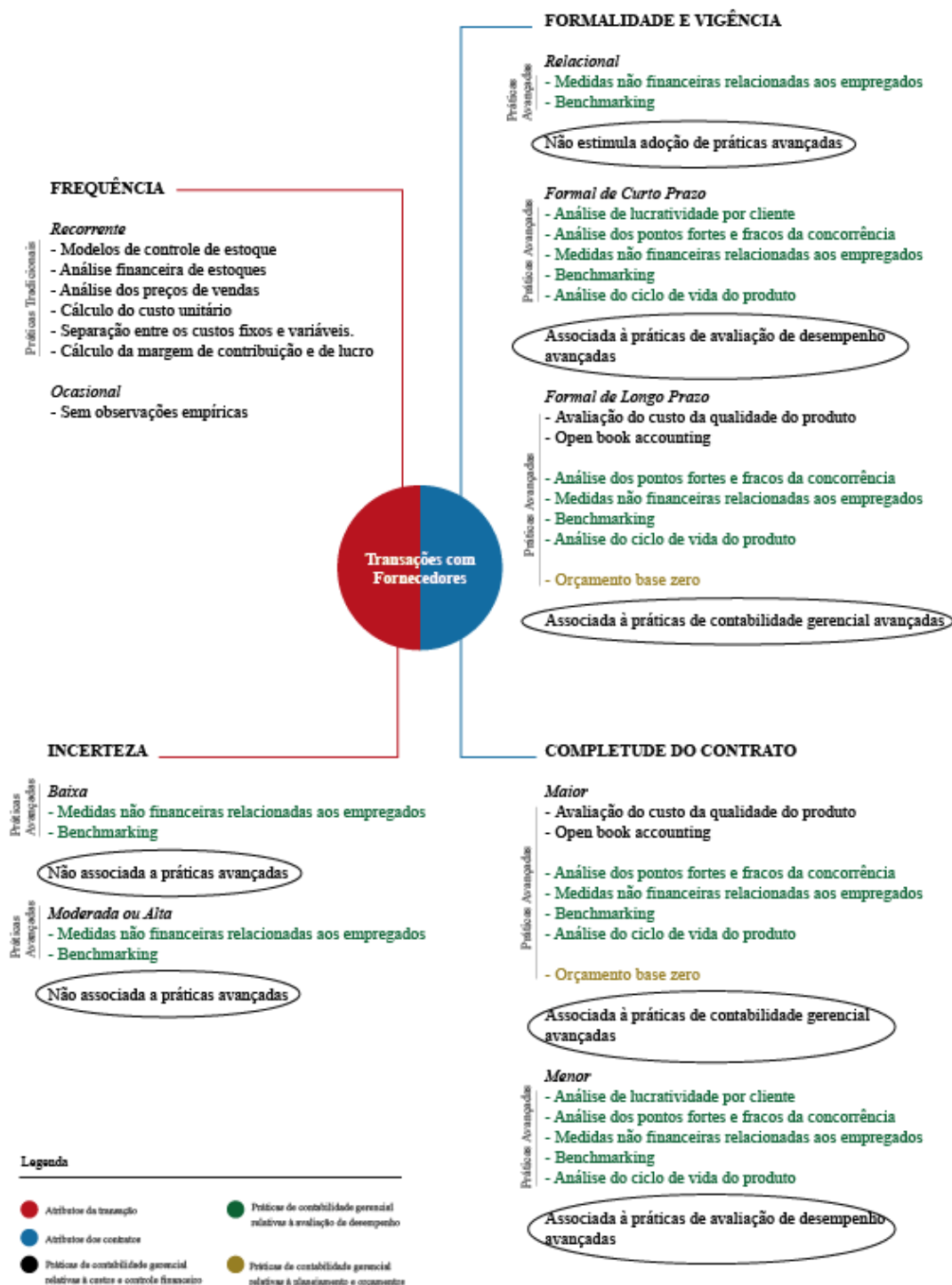
Assim, entende-se que tanto o contrato formal no longo prazo quanto a percepção de maior completude contratual estão associados às práticas de contabilidade gerencial avançadas em seus três aspectos (custos e controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento e orçamentos). Com base nas discussões apresentadas nesta seção, elaborou-se a figura 4.

Diante do exposto, observa-se que algumas práticas específicas de contabilidade gerencial avançadas tendem a ser mais importantes, dependendo da formalidade dos contratos, vigência e completude contratual. Em adição, entende-se que quanto maior for a duração dos contratos formais e sua completude contratual, maior a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Assim, as comparações entre os casos feitas nesta seção permitem o entendimento de que a contratação formal nas transações com fornecedores dos principais insumos, sua vigência e completude contratual percebida requerem um controle gerencial por meio de suas práticas mais estruturado, com diversificação destas para ajudar a monitorar e fornecer informações que ajudem na execução desses contratos.

A figura 4 ilustra as associações feitas nesta seção entre os atributos das transações e dos contratos nas transações com fornecedores com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Figura 4 – Associações entre atributos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.



Fonte: Elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa (2018)

Além das características contratuais e das transações com fornecedores, as dimensões das transações e dos contratos com clientes também foram alvo de reflexões neste estudo quanto a sua repercussão na adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas. A próxima seção se dedica a discutir esses aspectos.

4.6 TRANSAÇÕES E CONTRATOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Para entender se e como as características contratuais e das transações das relações com clientes estão associadas com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, comparou-se os seis casos estudados, apoiando-se nas categorias de análise: atributos das transações com os clientes; atributos dos contratos nas relações com clientes; práticas de contabilidade gerencial.

A categoria “atributos das transações com clientes” tem as seguintes subcategorias que as caracterizam: frequência, incerteza e nível de especificidade de ativos. Esclarece-se que a característica de especificidade de ativos mereceu ser discutida a parte (seção 4.8), motivo pelo qual não foi comentada nesta seção.

Para a categoria “atributos dos contratos nas relações com clientes” as subcategorias se referem à: formalidade e duração (vigência) dos contratos e completude contratual percebida. Por sua vez, a formalidade revela relações sem contratos formais/relacionais ou com contratos formais, enquanto a duração (vigência) se caracteriza por: curto prazo, longo prazo ou prazo indeterminado. A completude contratual diz respeito aos aspectos: inclusividade de questão, especificidade de cláusula e cobertura de contingência (adaptabilidade contingencial).

A categoria “práticas de contabilidade gerencial” tem as subcategorias: tradicionais e avançadas. Cada uma destas ainda apresenta a característica de se referirem aos aspectos de: custos e controle financeiro, avaliação de desempenho ou planejamento e orçamentos. Com base nessa categorização, procedeu-se a busca cruzada por padrões entre os casos, que permitiram as associações entre os atributos estudados e as práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme detalhado a seguir.

Cabe ressaltar que as associações propostas objetivam compreender como o fenômeno ocorreu no âmbito dos seis casos analisados e não tem a pretensão de apresentar um modelo determinístico do processo. Assim, a categoria principal nesta tese é “práticas de contabilidade gerencial”.

Conforme comentado na subseção 4.4.7, as transações com clientes nos seis casos estudados apresentam frequência recorrente, o que repercute na intensificação da relação entre estes (indústrias estudadas e seus clientes). A recorrência das transações de vendas favorece, dentre outros, melhor conhecimento da clientela, viabilizado pela longa duração de relacionamento com alguns principais clientes, entre 15 a 20 anos (Caso 3), 6 a 20 anos (Caso 4) e 20 a 30 anos (Caso 6), por exemplo.

Em uma primeira associação, a frequência recorrente das transações com clientes atribui importância ao controle de estoques dos produtos, preços de vendas, margem de lucro e de contribuição, etc., cuja ênfase recai nas práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro, que são declaradas adotadas por todas as seis indústrias estudadas. Para atender a demanda dos clientes por seus produtos, essas empresas precisam enfatizar as questões internas de produção e de estoque em um ritmo compatível com a frequência das transações com estes. A frequência ocasional nas transações com clientes não foi identificada para nenhum dos casos estudados.

As duas únicas práticas de custo e controle financeiro avançadas, declaradas adotadas, são: avaliação do custo da qualidade do produto (Caso 5) cuja justificativa para sua adoção está relacionada às transações e contratos com fornecedores, conforme discutido na seção 4.5; e o *open book accounting*, adotado nos Casos 3 e 6. No Caso 6, a adoção do *open book accounting* é derivada do acordo formal com o principal fornecedor, conforme comentado nas seções 4.3 e 4.5.

No Caso 3 a adoção do *open book accounting* é por causa da exigência de alguns clientes nas transações de vendas, numa atmosfera adversarial, com a finalidade de negociar preços, numa base informal (não inserido em contrato) e em ocasiões pontuais. Porém sua adoção parece estar mais relacionada a outros fatores, como poder do cliente (ver discussão nos itens 4.1.3 e 4.1.7), do que com as características da transação e contratos com clientes, como a frequência, por exemplo.

Ainda considerando a frequência recorrente e adicionando-se a característica de pulverização da carteira de clientes constatada em todos os casos analisados, aliado ao fato de que, em algumas das indústrias estudadas, o contato com o cliente direto é feito por representantes de vendas e não por funcionários da empresa (Caso 1, por exemplo), predominando em todas elas pouco acesso ao consumidor final dos seus produtos, sugere demandar a busca por informações sobre o comportamento da clientela de forma sistemática.

Para ajudar nesta busca, as práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho podem ser usadas para permitir monitorar sistematicamente o comportamento dos

clientes, como por exemplo, as medidas não financeiras relacionadas aos clientes e a análise de lucratividade por cliente. No que se refere à primeira destas práticas, nota-se que apenas os Casos 3 e 5 declararam adotá-la. A análise da lucratividade por cliente, três casos (1, 3 e 4) declaram adotá-la, ressaltando o fato de que, no Caso 1, essa análise é feita por representante comercial e não por cliente.

Com exceção do Caso 4, que tem uma base concentrada de clientes no segmento de sandália, o que facilita as avaliações de desempenho relacionadas a estes, os Casos 1, 3 e 5, que embora apresentem pulverização da sua clientela, o que pode dificultar essas avaliações, declaram adotar as medidas de lucratividade ou não financeiras relacionadas aos clientes. Esta adoção pode ter sido motivada por pertencerem à indústria da construção civil, que se entende ser sensível a questões de estabilidade/instabilidade econômica, conforme comentado, e que se relacionam à incerteza na demanda dos clientes.

Esta linha de raciocínio encontra apoio em um dos achados de Pavlatos e Kostakis (2015) que identificaram a análise de lucratividade por cliente como uma das práticas mais importantes e mais utilizadas durante a crise econômica na Grécia em comparação a antes dela, dentre 301 indústrias gregas pesquisadas. Assim, a frequência recorrente nas transações de vendas parece não ser suficiente nos Casos 1, 3 e 5 para obter as informações necessárias para gerir suas relações com clientes, demandando a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas à avaliação de desempenho, especificamente a eles (clientes) relacionadas.

Assim como nos três casos estudados que são ambientados na indústria da construção civil, nos Casos 4 e 6 a incerteza percebida nas transações com clientes é classificada como em nível médio (moderado), o que pode justificar a adoção da análise de lucratividade por cliente adotada no Caso 4, mas não justifica a não adoção desta no Caso 6. Apesar de perceber incerteza moderada, a indústria representante do Caso 6 não atribui incerteza moderada motivada pela imprevisibilidade da demanda dos clientes, mas sim na imprevisibilidade do comportamento dos concorrentes e nos preços por eles praticados, conforme comentado no item 4.4.7.

Assim, a ênfase da indústria que representa o Caso 6 é deslocada para o monitoramento da concorrência, como a análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes e o *benchmarking* externo, que são práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho declaradas adotadas nela, ajudando a justificar a não adoção de medidas de lucratividade e não financeiras relacionadas aos clientes.

Cabe ressaltar que isso não significa que, no Caso 6, não haja emprego de práticas que avaliem o desempenho organizacional relacionado aos clientes, uma vez que afirmam adotar indicadores mais gerais, como a análise de lucratividade por canal do cliente, mais coerente em

virtude das dificuldades na utilização de indicadores mais individualizados (por cliente) causada pela pulverização da sua clientela.

No Caso 4, observa-se a necessidade de flexibilização das cláusulas de adaptabilidade contingencial relacionadas ao volume de aquisição dos insumos, devido à dificuldade na previsibilidade das vendas decorrente de ser produto de moda. Para tanto, tornou-se necessário a adoção de práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas que permitem maior aprendizagem sobre a incerteza ambiental e podem contribuir com a busca por acordos contratuais de aquisição de insumos mais flexíveis nas cláusulas de volumes de compra.

Dessa forma, a adoção de práticas de avaliação de desempenho avançadas e externamente focadas na indústria representante do Caso 4 parece ser estimulada por lacunas contratuais principalmente referentes à adaptabilidade contingencial, cujas informações por elas captadas podem ajudar na mitigação dessas lacunas, tornando os contratos mais resilientes e flexíveis às mudanças nas circunstâncias.

Dentre os seis casos estudados, o Caso 2 é o único a perceber baixa incerteza nas transações com clientes, relacionada a previsibilidade na demanda destes. Concomitantemente, é também o caso que apresenta menor adesão às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho. Das onze listadas, apenas cinco foram declaradas adotadas no laticínio representante do Caso 2, nas quais prevalece as tradicionais, financeiras e internamente focadas.

Assim, as comparações acima entre incerteza percebida nas transações com clientes e práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho sugerem que o nível não desprezível (moderado) de incerteza percebida pode estar associado com a adoção daquelas avançadas e externamente focadas, enquanto que o nível baixo de incerteza percebida parece não estimular esse avanço.

Adicionalmente, observa-se que o conhecimento do comportamento da demanda do cliente, favorecido pela recorrência nas transações e os níveis de incerteza percebidos nessa demanda ensejam reflexões quanto a associação com às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos. Assim, diante da incerteza percebida em nível moderado (Casos 1, 3, 4, 5 e 6), o volume de vendas pode variar, que por sua vez, impactam em alguns custos, tornando apropriada a adoção do orçamento flexível. Entretanto, nenhuma das seis indústrias estudadas declararam seu uso, mesmo aquelas que enfrentam condições econômicas flutuantes, como as integrantes da indústria de construção civil.

Nesta perspectiva, os Casos 1, 3 e 5, contrariam o argumento de Uyar e Belgin (2011) de que altas taxas de uso do orçamento flexível podem ser atribuíveis a fatores externos, como condições econômicas flutuantes. Porém, a não utilização do orçamento flexível pode não ser atraente para as seis indústrias pesquisadas que têm em comum base de custos fixos significativa, uma vez que esta prática é de melhor utilização em situação de alto custo variável (JONES, 1998; PAVLATOS; PAGGIOS, 2009).

Conforme comentários apresentados nas seções 4.1 e 4.2, dentre os seis casos analisados, o Caso 2 ainda não adota práticas orçamentárias, o Caso 3 está em processo de implementação e o Caso 1 emprega o planejamento orçamentário apenas no curto prazo, enquanto os demais apresentam um processo de planejamento e orçamento consolidado, no horizonte temporal de curto e longo prazos.

Excetuando o Caso 2, todas as outras declararam adoção do orçamento para subsidiar planejamento, ocasião em que o conhecimento da demanda do cliente para orçar as vendas futuras também é requerido, conforme reconhece o gerente geral do Caso 4, ao afirmar: “O orçamento é atrelado a vendas. Vendas faz uma previsão, a fábrica pega essa previsão e transforma em horas de produção, em despesas necessárias para transformar isso em vendas”.

Em particular no Caso 4, a sazonalidade nas vendas aumentada por ser produto de moda (para o segmento de sandálias) dificulta a previsibilidade na demanda do cliente, acrescentando incerteza nas transações de vendas e impacta nas características contratuais das relações com fornecedores (comentado na seção 4.5). Além disto, essa sazonalidade repercute na necessidade de avaliar o desempenho por meio de indicadores relacionados aos clientes, como visto acima e acabam, também, por repercutir na prática orçamentária e de planejamento, seja de curto ou longo prazos.

No Caso 5, a prática orçamentária utilizada também para fins de planejamento, foi destacada de forma ilustrativa pelo comprador entrevistado, quando exemplificou a construção de um galpão, planejado e orçado em anos anteriores, conforme explica.

A empresa adota orçamento sim, todo ano tem o orçamento. Oh se tem (risos). Executa e controla esse orçamento acho que mais para subsidiar planejamento do que para controlar custos. A gente está com essa obra aqui (construção de um galpão), foi planejada um ano, um ano e meio atrás e agora com os possíveis recursos, é ... reduzindo alguns custos de outros processos para poder fazer ele (galpão), porque isso aqui vai ajudar muito em relação à matéria-prima que a gente compra para queimar no forno. A própria matéria prima do mercado que descarta para abastecer o forno (COMPRADOR DO CASO 5).

O entendimento que se extrai dos entrevistados nos Casos 4 e 5, adicionado ao do gerente de controladoria do Caso 6, no qual reconhece “hoje, o orçamento é uma ferramenta fundamental e essencial para execução do planejamento da empresa”, é que o processo orçamentário é usado, também, para promover o comportamento estrategicamente focado, uma vez que as cinco indústrias estudadas que tem esse processo (inicial ou consolidado) reconhecem seu uso para subsidiar o planejamento. Neste sentido, o encontrado no presente estudo se assemelha aos achados de Libby e Lindsay (2010).

Assim, as práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos também podem ser associadas às características das transações com clientes, em que a sazonalidade das vendas e a incerteza presente na previsibilidade da demanda pelos produtos fabricados requerem adoção de processo orçamentário e de planejamento.

Adicionalmente, a incerteza moderada percebida nas transações com clientes também pode demandar por práticas orçamentárias mais acuradas, como o orçamento base zero e o baseado em atividades. No entanto, dentre as indústrias estudadas que percebem esse nível de incerteza, as que pertencem aos Casos 1 e 4 declararam não adotar o orçamento base zero, enquanto nenhuma das seis indústrias adotam o orçamento baseado em atividades.

Nesta perspectiva, a incerteza moderada percebida nas transações com clientes parece não estar associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos que são consideradas avançadas, sendo possível apenas associá-la, nos casos estudados, ao uso daquelas tradicionais.

Complementando essas associações entre os atributos das transações e dos contratos nas relações com clientes com as práticas de contabilidade gerencial, observa-se os atributos contratuais por meio das categorias: formalidade e duração (vigência) dos contratos e completude contratual percebida.

No que se refere à duração e formalidade dos contratos, conforme discutido na subseção 4.4.7, a formalidade contratual está presente nos Casos 3, 4, 5 e 6 e quanto à sua duração apenas os contratos celebrados no Caso 4 ultrapassam o curto prazo (as grifes com contratos até 5 anos) enquanto no Caso 6, estes são acordados por prazo indeterminado.

Comparando os casos entre a subcategoria de formalidade e duração dos contratos com a categoria e subcategorias de práticas de contabilidade gerencial, tem-se que os Casos 3 e 5, com contratos de curto prazo regendo as relações com seus clientes, apresentam adoção de uma prática avançada relacionada a custos e controle financeiro, diferente entre eles, perfil de adoção semelhante para as práticas de avaliação de desempenho e diferenças no grau de consolidação

do processo orçamentário e de planejamento, em que o Caso 3 está em implementações e no Caso 5, consolidado.

Acentuando-se as diferenças entre os Casos 3 e 5 está o fato de que, apesar de adotarem uma prática avançada relativa a custos e controle financeiro, que são o *open book accounting* no Caso 3 e a avaliação do custo da qualidade do produto, no Caso 5, ambos já comentados, nota-se que estão relacionadas às outras características, o que sugere não haver uma associação entre estas e a formalidade e duração contratuais com clientes.

Essa mesma percepção de não associação permanece quando se verifica a prática orçamentária e de planejamento entre os dois casos, que diferem em grau de consolidação, o que repercutiu na adoção da prática avançada do orçamento base zero, no Caso 3, por ser o primeiro ano de implementação, enquanto no Caso 5 se encontra sistematizada.

Entretanto, os Casos 3 e 5 se assemelham quanto ao perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho. Verifica-se em ambos o uso de práticas financeiras e não financeiras, tradicionais e avançadas, com foco interno e externo. O observado aqui também corrobora com os comentários nesta seção sobre a incerteza moderada impulsionar as indústrias desses dois casos para adotarem as medidas não financeiras relacionadas aos clientes.

Assim, quando se observa as subcategorias juntas, a incerteza moderada e a duração e formalização contratuais nas relações com clientes, quando no curto prazo, percebe-se associação entre estas e a adoção de práticas avançadas, apenas naquelas que se referem à avaliação de desempenho.

No longo prazo, os contratos formalizados com clientes se apresentam nos Casos 4 e 6 (este com vigência indeterminada). Nestas duas indústrias, também se observa similaridades quanto à adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas e relativas à avaliação de desempenho. Porém diferem na adoção de práticas avançadas relacionadas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Enquanto no Caso 6 se observa adoção das práticas avançadas relativas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos, o Caso 4 adota exclusivamente as tradicionais. Nas práticas relativas à avaliação de desempenho, diferem apenas nas análises de lucratividade por cliente (só adotada no Caso 4) e da cadeia de valor (só declarada no Caso 6).

Novamente aqui, parece haver uma associação entre as práticas de contabilidade gerencial avançadas e a duração e formalidade contratuais com clientes, considerando a longa ou indeterminada vigência desses contratos, porém apenas relacionadas à avaliação de desempenho. Por fim, os Casos 1 e 2 se relacionam com seus clientes sem contratos formais.

Comparando-os, estes se assemelham por não adotarem nenhuma prática avançada e que esteja relacionada a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Nas práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, duas avançadas são declaradas adotadas pelos dois casos, que são as medidas não financeiras relacionadas aos empregados e o *benchmarking*. Uma outra prática, a análise de lucratividade por cliente, adotada só pelo Caso 1 encontra justificativa pela incerteza moderada que incentiva o seu uso, conforme comentado nesta seção. Ao passo que no Caso 2, essa adoção não se verifica pela percepção de baixa incerteza nas transações com clientes.

Nesta perspectiva, os Casos 1 e 2 se assemelham no perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas, com baixo uso e apenas naquelas relacionadas à avaliação de desempenho, ressaltando o fato de divergência também no processo orçamentário que no Caso 1 é exclusivamente no curto prazo e no Caso 2 não formalizado. Assim, a não celebração de contratos formais com clientes parece estar condizente com o seu processo de controle gerencial, carente de consolidação e avanço em suas práticas.

Quanto à subcategoria de completude contratual, considerando apenas as indústrias que têm contratos formais com seus clientes, os entrevistados dos Casos 5 e 6 percebem inclusividade de questão e especificidade de cláusula como suficientes, além de considerarem que esses contratos não dão margem a interpretações e nem são complementados por acordos informais, portanto, percebem maior completude contratual. Comparando-os, esses casos também se assemelham nos perfis de adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Nos Casos 5 e 6, as práticas avançadas relativas a custos e controle financeiro são adotadas, sendo a avaliação do custo da qualidade do produto, no Caso 5, e o *open book accounting*, no Caso 6. Apesar dessa diferença, em ambos os casos, as associações entre estas são encontradas quando consideradas as características das transações e dos contratos com fornecedores, conforme comentado na seção 4.5.

Quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho, em ambos os casos a influência de clientes (principalmente as grandes redes varejistas) na determinação do ritmo de produção e de vendas estimula a adoção de práticas de avaliação de desempenho diversificadas, financeiras e não financeiras, com foco interno e externo, conforme encontrado.

No entanto, há diferenças em apenas duas delas. Enquanto as medidas não financeiras relacionadas aos clientes é adotada apenas no Caso 5, a análise da cadeia de valor é adotada apenas no Caso 6. As outras nove práticas de avaliação de desempenho, tanto tradicionais quanto avançadas, são declaradas adotadas nas duas empresas.

No Caso 5, conforme comentado nesta seção, as medidas não financeiras relacionadas aos clientes adotadas estão associadas com a incerteza na demanda dos clientes por seus produtos. Para o Caso 6, a base pulverizada de clientes e o diversificado portfólio de produtos e de segmentos de atuação podem contribuir para entender a incipiência verificada na adoção de indicadores financeiros e não financeiros relacionados aos clientes, aliado à incerteza percebida que não está relacionada à demanda de clientes e sim ao comportamento dos concorrentes, também comentado nesta seção.

Além disto, no Caso 6, a análise da cadeia de valor é empregada quando da elaboração do orçamento, conforme comentado nos itens 4.1.6 e 4.2.6, mas não empregada no Caso 5. Quanto ao processo orçamentário, ambos os casos têm formalização do orçamento e planejamento estratégico e coincide todas as práticas adotadas, incluindo uma avançada (orçamento base zero). Assim, nas transações com clientes, práticas de contabilidade gerencial avançadas e relativas à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos estão presentes quando foi percebido maior completude contratual. Os Casos 5 e 6 são representantes dessa associação.

O reconhecimento de incompletude contratual com clientes é percebido nos Casos 3 e 4, uma vez que seus entrevistados declararam haver espaço para interpretações e complementaridade por meio de acordos informais, remetendo a lacunas contratuais na resolução de conflitos, que são mitigadas, nos dois casos, pelo contrato relacional, de acordo com o discutido na subseção 4.4.7.

As semelhanças entre os Casos 3 e 4 quanto às práticas de contabilidade gerencial podem ser resumidas no perfil de adoção de práticas tradicionais relativas a custos e controle financeiro, e à avaliação de desempenho, com diferenças pontuais em algumas delas que se referem ao *open book accounting* e às medidas não financeiras relacionada aos clientes (adotada no Caso 3), que já foram comentadas nesta seção, e a análise do custo/volume/lucro (adotada no Caso 4).

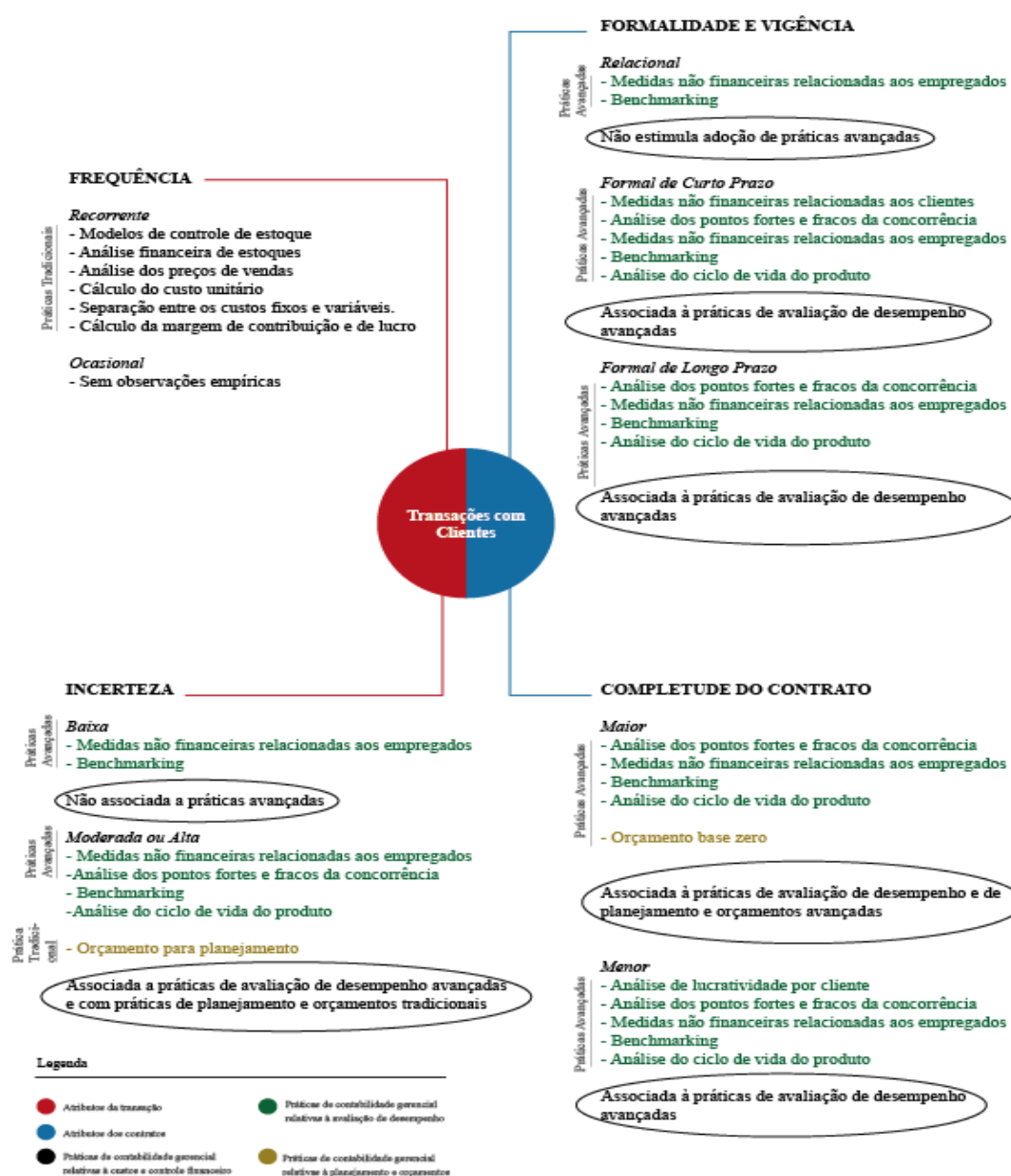
Dentre as práticas orçamentárias adotadas nos Casos 3 e 4, a maior diferença está no grau de consolidação do processo, tendo em vista que apenas se inicia no Caso 3, enquanto no Caso 4 está consolidado e sistematizado em nível corporativo. Assim, as associações comparativas entre os Casos 5 e 6 e entre os Casos 3 e 4, com base nos atributos dos contratos nas relações com clientes, convergem para o entendimento de haver associação entre estas e o perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial. Isto acontece quando na presença de completude contratual percebida, em que não há espaço para interpretação nem

complementação do contrato por acordos informais, requerendo para a execução contratual a adoção de práticas de contabilidade gerencial diversificadas, estimulando seu avanço.

Diante do exposto, observa-se que algumas práticas específicas de contabilidade gerencial avançadas tendem a ser mais importantes, dependendo do nível de incerteza percebido nas transações com clientes, da formalidade dos contratos, vigência e completude contratual.

As associações feitas nesta seção permitiram a elaboração da figura 5.

Figura 5 – Associações entre atributos das transações e dos contratos nas relações com clientes com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.



Fonte: Elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa (2018)

Conforme se depreende da observação da figura 5, entende-se que como atributo das transações com clientes, a incerteza percebida pelos entrevistados e que se referem à imprevisibilidade na demanda dos clientes está associada às práticas de contabilidade gerencial avançadas, exclusivamente relacionadas à avaliação de desempenho.

A formalidade contratual se mostrou associada ao avanço nas práticas de contabilidade gerencial relacionadas à avaliação de desempenho no curto e no longo prazo. Entretanto, na presença de formalidade contratual em que é percebida maior completude do contrato, há adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, relativas aos três aspectos analisados.

Dessa forma, a formalidade contratual nas relações com clientes, juntamente com a completude contratual, sinaliza adoção de práticas avançadas, especialmente relacionadas à avaliação de desempenho, acompanhando o encontrado nas relações com fornecedores, em que a formalidade, duração e completude contratuais foram associadas à maior adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Assim, as comparações entre os casos feitas nesta seção permite o entendimento de que a incerteza moderada percebida nas transações com clientes requerer um controle gerencial que enfatiza práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho por meio de medidas financeiras e não financeiras, tradicionais e avançadas, com foco interno e externo, para ajudar a monitorar e fornecer informações que ajudem na execução desses contratos.

Ainda conforme visualizado na figura 5, o fato de que a incerteza percebida moderada estimula a adoção de práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento tradicionais ajudam a explicar uma lacuna deixada pela associação entre essas práticas e os fatores contingenciais. Na subseção 4.2.7, a estratégia de diferenciação declarada no Caso 5 não explica o seu controle orçamentário rígido, o que pode ser associado à incerteza percebida nas transações com clientes.

Esta observação sinaliza que a perspectiva contingencial pode ser complementada pela relacional, aumentando a compreensão dos fatores influenciadores do avanço nas práticas de contabilidade gerencial.

Dentre as características das transações com fornecedores e clientes, a especificidade de ativos mereceu comentários à parte. As duas próximas seções se dedicam a discutir tal aspecto.

4.7 COMPARATIVO DOS CASOS ESTUDADOS SEGUNDO A ESPECIFICIDADE DOS ATIVOS NAS RELAÇÕES COM FORNECEDORES

Esta seção se dedica a discutir se e como o nível de especificidade dos ativos transacionados nas relações com fornecedores pode ser associado às práticas de contabilidade gerencial avançadas, por meio de comparações entre os seis casos estudados. Para tanto, apoiou-se nas categorias de análise: nível de especificidade do ativo comprado, tipo de especificidade do ativo comprado e práticas de contabilidade gerencial.

A categoria “nível de especificidade do ativo comprado” tem as seguintes subcategorias que o caracterizam: insumo padronizado e insumo específico. Em se tratando de insumo específico, tem-se a categoria “tipo de especificidade do ativo comprado”, cujas subcategorias se referem à: especificidade física, especificidade de localização, especificidade de ativos humanos, especificidade de ativos dedicados, especificidade de marca e especificidade temporal.

A categoria “práticas de contabilidade gerencial” tem as subcategorias: tradicionais e avançadas. Cada uma destas ainda apresenta a característica de se referirem a custos e controle financeiro; à avaliação de desempenho; ou a planejamento e orçamentos. Com base nessa categorização, procedeu-se a busca cruzada por padrões entre os casos, que permitiram as associações entre os atributos estudados e as práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme detalhado a seguir.

Cabe ressaltar que essas associações objetivam compreender como o fenômeno ocorreu no âmbito dos seis casos analisados e não tem a pretensão de apresentar um modelo determinístico do processo.

Nesta perspectiva, a primeira comparação se dá com base na subcategoria de insumo padronizado, por apresentar baixa especificidade do ativo comprado, o que permite cotejar os Casos 3 e 5. Em ambos os casos, o insumo em questão é o coque de petróleo, considerado como ativo padronizado, embora possua algumas características químicas que os diferencie, como o teor de enxofre, por exemplo.

Entretanto, sob a lente da Teoria dos Custos de Transação, o coque apresenta baixa especificidade, uma vez que pode ser empregado em vários segmentos, além das cimenteiras, sem perder o seu valor, como as usinas de energia e as siderurgias, por exemplo. No Caso 3, além do coque, incluiu-se as transações de compra de embalagens, também consideradas, no geral, como apresentando baixa especificidade de ativos por não requererem características físicas e de composição altamente personalizadas.

Quanto às práticas de contabilidade gerencial adotadas nos Casos 3 e 5, observa-se semelhanças naquelas relacionadas a custos e controle financeiro e à avaliação de desempenho, porém diferenciando-se quanto às relativas ao processo orçamentário. Em ambos os casos, há a adoção de uma prática avançada relacionada a custos e controle financeiro, o *open book accounting*, no Caso 3 e a avaliação do custo da qualidade do produto, no Caso 5.

Apesar desse avanço, percebe-se ênfase nas práticas de contabilidade gerencial tradicionais que são relacionadas a custos e controle financeiro, que conforme comentado na seção 4.5, auxiliam essas duas empresas nas questões internas de ressuprimento do coque, assessorando-as na decisão de quando e quanto importar ou comprar internamente.

Além disto, o *open book accounting* adotado no Caso 3 não está relacionado à compra de insumo e sim às características das transações com seus clientes, como comentado na seção 4.6, enquanto a avaliação do custo da qualidade do produto, adotado no Caso 5, foi associado à compra do coque, de acordo com o discutido na seção 4.5. Assim, entende-se que o avanço nas práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro, observado nesses dois casos, parece não está diretamente relacionado à especificidade do ativo, quando baixa.

Quando considerada a especificidade de ativos, os Casos 1, 2, 4 e 6 apresentam algum tipo de especificidade dos insumos comprados, cuja categoria “tipo de especificidade de ativo comprado” indica a tipologia existente. Com base nessa categoria, observa-se que estão presentes as subcategorias especificidade de localização, especificidade temporal e especificidade de ativos humanos. Dentre estas, a mais visualizada foi a especificidade de localização, presente em todos os casos que possuem especificidade dos insumos (Casos 1, 2, 4 e 6), sendo que, apenas no Caso 1, é o único tipo de especificidade enquanto nos demais está presente outros tipos.

Como a especificidade de localização atribui importância à minimização de custos de estocagem e transporte, requer ênfase no controle dos custos, cujas práticas de contabilidade gerencial tradicionais relativas a custos e controle financeiro podem suprir. Por serem inseridas no 1º e 2º estágios evolutivos do *framework* do IFAC e não serem mutuamente excludentes, isto é, serem cumulativas, práticas tradicionais em todas os casos estudados estão presentes, independente de lidarem ou não com tipologias de especificidade nos ativos comprados.

Na subcategoria de especificidade temporal, apenas o Caso 2 apresenta a compra de insumo (leite *in natura*) com esta característica, no qual também é possível observar adoção exclusiva das práticas de contabilidade gerencial tradicionais que são relativas a custos e controle financeiro, enquanto se observa baixa adesão às práticas de avaliação de desempenho (embora declare adotar medidas não financeiras relacionadas aos empregados e o

benchmarking, consideradas avançadas) e não adoção daquelas relacionadas a planejamento e orçamentos.

Novamente aqui, em virtude de a compra do leite *in natura* apresentar a especificidade de localização adicionada à especificidade temporal, a importância de práticas que controlem esse estoque e o fluxo de sua aquisição para compatibilizá-lo às necessidades de produção em tempo hábil se amplia. Segundo o gerente administrativo e financeiro, o setor de suprimentos cuida dos inventários diários dos insumos e dos produtos, inclusive do leite.

Além disto, a especificidade de localização e temporal podem ajudar na compreensão do laticínio manter uma logística própria para buscar o leite *in natura* diretamente do produtor. Conforme explica o gerente administrativo e financeiro, quando questionado sobre o transporte do leite *in natura*, ele respondeu: “É nosso também. Nós temos vários lugares que temos tanques, então enche os tanques de leite e os caminhões vão e traz para cá (fábrica de Sousa)”. A hierarquização da logística do leite *in natura* requer controle e coordenação específicos que ultrapassam aqueles empregados na atividade fim do laticínio.

Além da hierarquização da logística para o leite *in natura* também há para o transporte do produto acabado, conforme comentado na seção 4.4. A gestão da logística necessita de mais controles administrativos, chegando inclusive a instalação de uma oficina que se encarrega dos serviços de manutenção dos caminhões. Tal cenário permite compreender a variedade das medidas de desempenho não financeiras declaradas adotadas que se relacionam com os empregados, embora os exemplos oferecidos pelos entrevistados não apoiem esse entendimento.

Este entendimento surge da reflexão de que os indicadores não financeiros destinados à avaliação do desempenho de motoristas diferem daqueles utilizados para os funcionários da produção, por exemplo. Estas medidas são empregadas por ocasião das pesquisas de clima, na avaliação do período de experiência e avaliações periódicas, geridas pelo setor de recursos humanos, conforme explicado pelo gerente administrativo e financeiro.

Nesta perspectiva, como prática de contabilidade gerencial considerada avançada, as medidas não financeiras relacionadas aos empregados, numa primeira análise, parecem sofrer influência da especificidade de localização e temporal presente no principal insumo comprado pelo laticínio estudado no Caso 2. Numa análise mais focada na lente da Teoria dos Custos de Transação, tem-se que quem demanda fortes controles administrativos ou burocráticos é a estrutura de governança via hierarquia adotada para as transações de transporte do insumo comprado, dentro da qual a especificidade de ativo é elemento definidor, juntamente com a incerteza e frequência.

Assim, a especificidade de localização e temporal que caracterizam a transação de compra do leite *in natura* no laticínio estudado no Caso 2 impacta na estrutura escolhida para gerir o transporte desse insumo às dependências da empresa, que é a hierarquia, que, por sua vez, pode ser associada ao avanço na prática de avaliação de desempenho por meio da adoção de medidas não financeiras relacionadas aos empregados, conforme encontrado. Quanto à estrutura híbrida que governa a transação de compra do leite *in natura*, já foi discutida na seção 4.5.

A subcategoria de especificidade de ativos humanos, associada à especificidade de localização, está presente nos Casos 4 e 6, os quais apresentam semelhanças quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho por fazerem uso daquelas tradicionais e avançadas, financeiras e não financeiras, com foco interno e externo. Diferenciam-se pontualmente quanto à análise da lucratividade por cliente só adotada no Caso 4 e a análise da cadeia de valor declarada em uso apenas no Caso 6.

Para as práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos, os Casos 4 e 6 divergem quanto ao avanço destas. Enquanto o Caso 4 apresenta apenas práticas tradicionais de custos e controle financeiro, no Caso 6 há adoção de uma avançada, o *open book accounting*. Nas práticas de planejamento e orçamentos, ambos os casos apresentam um processo orçamentário consolidado e formal, mas apenas no Caso 6 há a adoção de uma prática avançada, o orçamento base zero para alguns custos.

Assim, a diversidade encontrada nos Casos 4 e 6 em termos de práticas de contabilidade gerencial avançadas, quando observadas com base nas categorias de especificidade “nível e tipo de especificidade dos ativos comprados”, sugere não haver associação entre elas.

Diante do exposto, entende-se que o avanço nas práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro, à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos, parece não estar diretamente relacionado à especificidade do ativo comprado, seja quando baixa ou quanto estão presentes idiosincrasias desses insumos. O quadro 24 sintetiza essas discussões.

Quadro 24 – Associações entre níveis de especificidade de ativos comprados com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Práticas de Contabilidade Gerencial		
Especificidade dos Ativos Comprados	<u>Padronizado</u>	<u>Específico</u>
	Não associação com práticas de custos e controle financeiro avançadas	Não associação com práticas avançadas

Fonte: Elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa (2018)

Além da especificidade dos ativos comprados, procurou-se examinar a especificidade dos ativos produzidos quanto a sua repercussão na adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas. A próxima seção se dedica a discutir esses aspectos.

4.8 COMPARATIVO DOS CASOS ESTUDADOS SEGUNDO A ESPECIFICIDADE DOS ATIVOS NAS RELAÇÕES COM CLIENTES

Esta seção se dedica a discutir se e como o nível de especificidade dos ativos transacionados nas relações com clientes pode ser associado às práticas de contabilidade gerencial avançadas, por meio de comparações entre os seis casos estudados. Para tanto, apoiou-se nas categorias de análise: nível de especificidade do ativo produzido, tipo de especificidade do ativo produzido e práticas de contabilidade gerencial.

A categoria “nível de especificidade do ativo produzido” tem as seguintes subcategorias que o caracterizam: produto padronizado, média especificidade e alta especificidade. Em se tratando de produto específico, tem-se a categoria “tipo de especificidade do ativo produzido”, cujas subcategorias se referem à: especificidade física, especificidade de localização, especificidade de ativos humanos, especificidade de ativos dedicados, especificidade de marca e especificidade temporal.

A categoria “práticas de contabilidade gerencial” tem as subcategorias: tradicionais e avançadas. Cada uma destas ainda apresenta a característica de se referirem a custos e controle financeiro; à avaliação de desempenho; ou a planejamento e orçamentos. Com base nessa categorização, procedeu-se a busca cruzada por padrões entre os casos, que permitiram as associações entre a especificidade dos ativos produzidos e as práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme detalhado a seguir.

Cabe ressaltar que as associações propostas objetivam compreender como o fenômeno ocorreu no âmbito dos seis casos analisados e não tem a pretensão de apresentar um modelo determinístico do processo.

Nesta perspectiva, a primeira comparação se dá com base na subcategoria de produto padronizado. As indústrias que representam os Casos 1, 3, e 5 se dedicam à fabricação de produtos padronizados, direcionados para construção civil que são, respectivamente, materiais de PVC, revestimentos cerâmicos e cimento, todos padronizados por normas brasileiras – NBRs aprovadas pela ABNT.

Apesar de produzirem ativos com baixa especificidades, os Casos 1, 3 e 5, divergem no perfil de adoção das três categorias de práticas de contabilidade gerencial. No Caso 1 há adoção de práticas avançadas apenas naquelas relacionadas à avaliação de desempenho. O Caso 3 apresenta práticas avançadas naquelas relacionadas à avaliação de desempenho e naquelas relativas a custo e controle financeiro. O Caso 5, apresenta em todas as categorias, o que inclui práticas avançadas de planejamento e orçamento.

Assim, a princípio não se pode atribuir a adoção das práticas de contabilidade gerencial avançadas apenas quando se observa a baixa especificidade dos ativos produzidos. Cabe ressaltar que o cimento, produzido pelos Casos 3 e 5, possui apenas um tipo de especificidade considerado, que é a temporal por causa da sua perecibilidade em 3 meses. Desses dois casos, o único que produz exclusivamente cimento é o Caso 5, uma vez que no Caso 3 sua maior produção é de revestimentos cerâmicos e porcelanatos. O Caso 5 também é aquele com avanço nas suas práticas em todas as três categorias estudadas, podendo a especificidade temporal, mesmo considerando o produto padronizado, impactar nas práticas adotadas.

Quando a especificidade se eleva para nível mediano, considerado assim neste estudo por apresentar mais de um tipo de especificidade, tem-se os Casos 2 e 6. Em ambos os casos, os produtos produzidos possuem especificidade temporal e de marca. No entanto, apresentam perfis completamente distintos de adoção das práticas de contabilidade gerencial. O controle gerencial, incluindo suas práticas, observado no Caso 2 enfatiza práticas tradicionais de custos e controle financeiro e de avaliação de desempenho, com baixa adoção das práticas estudadas e não adoção de processo orçamentário formal.

O Caso 6, apresenta avanço em todas as categorias estudadas das práticas de contabilidade gerencial, divergindo, portanto, do perfil de adoção dessas práticas, quando comparado com o Caso 2. Essas comparações não permitem inferir a existência ou não de associações entre a especificidade dos ativos produzidos e as práticas de contabilidade gerencial

avanzadas. Isto estimula reflexões comparativas e associativas em termos de práticas pontuais e tipo de especificidade do ativo.

Nesta perspectiva, as especificidades de ativos identificadas nos seis casos pesquisados foram: especificidade temporal, especificidade de marca, especificidade física, especificidade de ativos dedicados e especificidade de ativos humanos. A especificidade temporal pode ser considerada como um tipo de especificidade de localização, em que a capacidade de resposta oportuna por ativos humanos no local é vital (WILLIAMSON, 1991). Assim, os ativos produzidos que possuem especificidade temporal requerem escoamento célere para chegar aos seus clientes oportunamente.

Os Casos 2, 5 e 6, fabricantes de produtos com especificidade temporal e, como tal, precisam ecoar sua produção com celeridade, também não entregam ao consumidor final, uma vez que os clientes diretos para os quais os seus produtos são entregues são os varejistas, conforme comentado nas seções 4.4 e 4.6. Isto adiciona ainda mais pressão para celeridade nas entregas. Essa exigência de celeridade ajuda a justificar a manutenção de frota própria para escoamento da produção, ou seja, a verticalização da sua logística adotada nos Casos 2 e 6.

No Caso 5, não há manutenção de frota própria, uma vez que a cimenteira parece não ter dificuldades na terceirização dos serviços de transporte, conforme declara o gerente administrativo, “o cimento é o frete perfeito para o caminhoneiro [...] a gente tem uma demanda muito razoável de frete e eu tenho um custo de oportunidade muito grande quando sobra [...]”.

Uma vez escolhida a melhor forma de escoar a produção, entre verticalizar ou terceirizar a logística, sua gestão pode demandar práticas de contabilidade gerencial específicas, uma vez que em verticalizando, exige-se aumento dos controles administrativos, e na terceirização, mecanismos de controle para gerenciar a transação também são requeridos, como no Caso 5, em que o gerente administrativo exemplificou o indicador de processo “tempo de carregamento”, que é uma medida não financeira de avaliação de desempenho tradicional (inserida no 2º estágio do *framework* do IFAC).

Nas exigências de celeridade para escoamento da produção, a ênfase recai sobre o controle de estoque e questões internas de produção, por exemplo, cujas informações podem ser extraídas das práticas de contabilidade gerencial relativas a custo e controle financeiro tradicionais, não estimulando, portanto, avanço nestas.

A especificidade temporal que requerer celeridade no escoamento da produção também pode impulsionar adoção de medidas de avaliação de desempenho avançadas e relacionadas aos clientes, como prazo de entrega, satisfação do cliente, por exemplo. No entanto, dos Casos 2, 5 e 6 que produzem ativos nessa condição, apenas o Caso 5 afirma adotar medidas não

financeiras relacionadas aos clientes, em que o gerente administrativo exemplificou os indicadores “qualidade no atendimento” e “prazo de entrega”, dentre outras, como em uso na cimenteira estudada.

Quanto a especificidade de marca, observa-se, novamente, que os Casos 2 e 6 produzem ativos com esta condição, em que é usado marca única no Caso 2 com um portfólio de 90 produtos e multimasas no Caso 6, com 14 marcas diferentes para mais de 340 produtos. A especificidade de marca ajuda a fidelização da clientela e pode adicionar ênfase nas práticas de contabilidade gerencial que monitoram os clientes, mercado, concorrentes, como as práticas relacionadas à avaliação de desempenho diversificadas, financeiras e não financeiras e externamente focadas.

Nesta linha de raciocínio, observa-se que o Caso 2 apenas adota o *benchmarking* externo, como prática avançada, não financeira e externamente focada, que possa ser associado à especificidade de marca. Porém explica o monitoramento constante no cliente direto, não via indicadores, mas com a presença de promotores de vendas e vendedores e seu reporte diário aos gestores, via aplicativo de troca de mensagens, junto ao ponto de vendas do cliente varejista.

No Caso 6, as práticas relacionadas à avaliação de desempenho adotadas são diversificadas, financeiras e não financeiras e interna e externamente focadas, porém não adotadas, assim como também não o é no Caso 2, as medidas não financeiras relacionadas aos clientes.

Por fim, as especificidades: física, de ativos dedicados e humanos estão presentes no Caso 4. Por essas características, entende-se que o Caso 4 é representado por uma indústria focada no cliente (especialmente para o segmento de sandálias) porque customiza o produto de acordo com as exigências do cliente ou da marca.

Para adequação das exigências do cliente, há o monitoramento constante da produção, requerendo controle de estoque, programação da produção, controle de qualidade e coordenação das equipes de trabalho, dentre outras, que necessitam de suporte em termos de informações, inclusive daquelas advindas de práticas de contabilidade gerencial, como as relativas a custos e controle financeiro e a avaliação de desempenho.

Nesta perspectiva, o Caso 4 se alimenta exclusivamente de práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro que são tradicionais, uma vez que a coordenação complexa das suas equipes de produção ocasionada pela produção concomitante de produtos personalizados ajuda a justificar a ênfase nessas práticas.

Por outro lado, como se trata de uma fábrica “focada no cliente”, o Caso 4 diversifica a adoção de suas práticas de contabilidade gerencial relacionada à avaliação de desempenho, com

adoção daquelas tradicionais e avançadas e que também tenham foco externo. No entanto, apesar do foco no cliente, o Caso 4 adota, apenas a análise da lucratividade por cliente, enquanto as medidas não financeiras relacionadas a estes não são adotadas.

Como o foco é no cliente e na programação de produção, as práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamento são tradicionais, o que parece alimentar o sistema de informação sem a necessidade de avanço nessas práticas. No entanto, esse processo orçamentário também é impactado pela customização característica dos produtos produzidos no Caso 4, conforme relata o gerente geral.

Tem operações muito específicas, gera orçamento específico para aquela atividade. Então, eu tenho uma sandália que eu tenho um cabedal que é feito fora. Como é terceirização, eu tenho que fazer previsão orçamentária para isso. Então, para essa atividade, qual a previsão de vendas? É 1.000 vezes o valor unitário da atividade, eu tenho um valor orçado para aquela atividade, para aquele produto. (GERENTE GERADO DO CASO 4).

Dessa forma, entende-se que no Caso 4, apesar da alta especificidade dos ativos produzidos não determinar ou influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, pode-se observar que a alta especificidade está associada à adequação das suas práticas tradicionais conforme essa especificidade.

Diante do exposto, entende-se que, nos casos estudados, o nível baixo de especificidade que caracteriza os produtos produzidos, isto é, produtos padronizados parece não influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Essa percepção se estende quando os níveis de especificidade de ativos se elevam para médio e alto, sugerindo, portanto, que a especificidade de ativos, em qualquer dos seus níveis, parece não estar associada à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. O quadro 25 sintetiza essa discussão.

Quadro 25 – Associações entre níveis de especificidade de ativos produzidos com as práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Práticas de Contabilidade Gerencial			
Especificidade dos Ativos Produzidos	Padronizado	Especificidade	
		Média	Alta
	Não associação com práticas de custos e controle financeiro avançadas	Não associação com práticas avançadas	Não associação com práticas avançadas. Adequação de práticas tradicionais.

Fonte: Elaboração própria, baseada nos dados da pesquisa (2018)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta as considerações finais deste estudo, no qual foi possível concluí-lo ao mesmo tempo em que se propõe sugestões para futuros estudos.

5.1 CONCLUSÕES

Por meio de estudo de caso múltiplos realizados em seis indústrias de setores econômicos diversos, objetivou-se analisar como os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e clientes podem influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Os achados deste estudo permitiram, inicialmente, a identificação de quais práticas de contabilidade gerencial são adotadas nas organizações estudadas. Constatou-se predomínio das práticas de contabilidade gerencial tradicionais nas seis indústrias pesquisadas, tanto relativas a custo e controle financeiro, avaliação de desempenho, bem como também e, principalmente, naquelas relacionadas a planejamento e orçamentos, com avanços em algumas práticas específicas.

Nas práticas de contabilidade gerencial relativas a custos e controle financeiro predomina as tradicionais, com tímida adoção de algumas avançadas, como a avaliação do custo da qualidade do produto e o *open book accounting*, embora nenhuma adoção do custo-meta, custeio baseado em atividades e gestão interorganizacional de custos.

O perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho é mais diversificado, com equilíbrio no emprego das tradicionais e avançadas, no qual estão presentes práticas financeiras, não financeiras, com foco interno e aquelas externamente focadas. Quanto às práticas de contabilidade gerencial relativas a planejamento e orçamentos, o perfil constatado é caracterizado por baixa adoção e predomínio daquelas tradicionais.

Uma vez identificado o perfil de adoção das práticas de contabilidade gerencial nas seis indústrias pesquisadas, procurou-se compreender a influência de fatores contingenciais internos e externos no avanço dessas práticas. Descobriu-se nos seis casos estudados que:

- A adoção de práticas avançadas e relativas a custos e controle financeiro foi influenciada pela prioridade estratégica de liderança em custos e pelo alto poder do cliente percebido;

- A adoção de práticas avançadas e relativas à avaliação de desempenho foi influenciada pelo tamanho (grande porte), incerteza ambiental percebida em nível mediano, e poder do cliente percebido em nível mediano; e
- A adoção de práticas avançadas e relativas a planejamento e orçamentos foi influenciada pela prioridade estratégica de liderança em custos, tamanho (grande porte), concorrência hostil e alto poder do cliente percebido.

Apesar da compreensão sobre a influência de alguns dos fatores contingenciais estudados na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, encontrou-se lacunas explicativas não preenchidas por estes que sinalizam a necessidade de investigar as implicações dos relacionamentos interorganizacionais no avanço dessas práticas, inspirando o objetivo geral proposto neste estudo.

Para alcançar o objetivo geral colocado, primeiramente se tornou necessário alcançar os objetivos específicos direcionados a caracterizar os atributos distintivos das transações e dos contratos, tanto nas relações com fornecedores, quanto nas relações com cliente. Para tanto, procedeu-se por meio da análise de conteúdo a análise dentro de cada caso, seguindo roteiro proposto por Eisenhardt (1989) para construção de teoria a partir de estudos de casos.

Verificou-se que as transações com fornecedores analisadas nas seis indústrias estudadas apresentam frequência recorrente, baixa e média especificidade de ativos (predominando a especificidade de localização) amparadas por formas contratuais diversificadas, em que estão presentes contratos relacionais, contratos formais de curto prazo e de longo prazo. De forma geral, os contratos formais são percebidos possuindo inclusividade de questão e especificidade de cláusula suficientes, porém com lacunas contratuais quanto à adaptabilidade contingencial na maioria dos casos.

Nas transações com clientes analisadas nas seis indústrias, verificou-se frequência recorrente, baixa, média e alta especificidade de ativos (principalmente as especificidades de marca e temporal) amparadas por formas contratuais diversificadas, em que estão presentes contratos relacionais, contratos formais de curto prazo, de longo prazo e por tempo indeterminado. Os contratos formais são percebidos possuindo inclusividade de questão e especificidade de cláusula suficientes, entretanto, a resiliência e flexibilidade do contrato para a adaptabilidade contingencial, em alguns casos, é complementada pelo contrato relacional.

Com base na caracterização dos atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e com clientes e para reunir subsídios com vista ao atingimento do objetivo geral proposto, seis proposições foram estabelecidas, derivadas da questão de pesquisa, e verificadas por meio da busca cruzada de padrões possibilitada pela análise entre os casos

(EISENHARDT, 1989). Os principais achados referentes às proposições atendem ao objetivo específico de verificar se existe associação entre os atributos distintivos das transações e dos contratos nas relações com fornecedores e com clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, sendo:

- A proposição I teve por objetivo verificar a associação entre a frequência recorrente das transações e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Os achados permitiram o entendimento de que a frequência recorrente adiciona ênfase sobre as práticas de custos e controle financeiro tradicionais, no entanto, não enfatiza as práticas de contabilidade gerencial avançadas. Portanto, a proposição I não encontra apoio nos achados desta pesquisa.

- A proposição II objetivou verificar a associação entre a incerteza nas transações e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, supondo que “as lacunas contratuais referentes à cobertura de contingência que são derivadas da incerteza percebida na transação estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas”. Os achados apontaram que a incerteza nas transações com clientes percebida em níveis moderados ou altos está associada a práticas de avaliação de desempenho avançadas e que, no Caso 4, o avanço dessas práticas foi incentivado pela necessidade de flexibilização das cláusulas contratuais para adaptabilidade contingencial relacionadas ao volume de aquisição dos insumos, apoiando a proposição II.

– A proposição III objetivou verificar a associação entre a especificidade de ativos e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, na qual se supôs que “os níveis médio e alto de especificidade de ativos estão associados à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas”. Entretanto, nenhum nível (baixo, médio ou alto) de especificidade de ativos comprados ou produzidos pôde ser associado à adoção de práticas avançadas, não apoiando a proposição III.

- A proposição IV objetivou verificar a associação entre a formalidade contratual nas transações com fornecedores e clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas. Os achados permitem o entendimento de que a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas está associada à formalidade e duração dos contratos. No curto prazo, observa-se adoção de práticas de avaliação de desempenho avançadas. No longo prazo nas transações com fornecedores, a adoção de práticas avançadas alcança aquelas relacionadas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos, apoiando a proposição IV.

- A proposição V objetivou verificar a associação entre o contrato relacional nas transações com fornecedores e clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, supondo que “a ausência de contratos formais não estimula a adoção de práticas de contabilidade

gerencial avançadas”. Os achados permitiram o entendimento de que os mecanismos relacionais diversos que monitoram e preservam a continuidade da relação dispensam o uso de práticas de contabilidade gerencial avançadas para tanto, não estimulando a sua adoção, apoiando a proposição V.

- A proposição VI objetivou verificar a associação entre a completude do contrato com fornecedores e clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, supondo que “maior completude do contrato está associada às práticas de contabilidade gerencial avançadas”. Os achados identificaram que maior completude percebida coincidiu com práticas de avaliação de desempenho e de planejamento e orçamentos avançadas, quando dos contratos com clientes, e práticas avançadas e relativas aos três aspectos (custos e controle financeiro, avaliação de desempenho e planejamento e orçamentos) quando das transações com fornecedores, apoiando a proposição VI.

Portanto, pode-se afirmar que, nos casos estudados, a incerteza nas transações com clientes percebida em níveis moderados ou altos, e a formalidade e duração dos contratos no curto prazo estão associadas à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas relativas à avaliação de desempenho.

Outra afirmação que emerge do apoio as proposições é que a formalidade contratual e duração de longo prazo nas transações com fornecedores do principal insumo estão associadas às práticas avançadas relativas a custos e controle financeiro, à avaliação de desempenho e a planejamento e orçamentos. Além disto, pode-se afirmar que a percepção de maior completude do contrato também está associada às práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Corroborando com as afirmações que emergem das proposições apoiadas neste estudo, se a formalidade contratual influencia a adoção de práticas avançadas, o contrário também é verdadeiro, isto é, é possível afirmar que a ausência de contratos formais não estimula a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

Observa-se que as proposições I, II e III se referem ao objetivo específico de verificar se existe associação entre os atributos distintivos das transações com clientes e fornecedores e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, permitindo concluir que apenas a incerteza na transação com clientes percebida em níveis moderados ou altos está associada a práticas de avaliação de desempenho avançadas.

Por sua vez, as proposições IV, V e VI também se referem ao mesmo objetivo específico das demais proposições, porém se referindo aos atributos distintivos dos contratos celebrados nas relações com fornecedores e clientes e a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, permitindo concluir que a introdução da contratação formal de curto prazo demanda

avanço primeiramente nas práticas de contabilidade gerencial relativas à avaliação de desempenho e, à medida que o contrato estende sua vigência e aumenta sua completude, esse avanço repercute nas práticas de custos e controle financeiro e nas de planejamento e orçamentos.

Diante do exposto, conclui-se que a incerteza nas transações com clientes e a celebração de contratos formais e sua completude com fornecedores e clientes, influencia a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, inicialmente impactando aquelas relativas a avaliação de desempenho e, à medida que a vigência contratual se amplia e a completude do contrato percebida aumenta, o avanço nas práticas se verifica naquelas relativas a custos e controle financeiro e a planejamento e orçamentos.

Nesta perspectiva, verificou-se também que algumas práticas específicas de contabilidade gerencial avançadas tendem a ser mais importantes, dependendo da formalidade dos contratos, vigência e completude contratual. A decisão de formalizar o contrato no longo prazo com fornecedor do principal insumo e preencher lacunas que oferecem mecanismos para lidar com contingência de ajustes de preços verificada no Caso 6, atribuiu importância a prática do *open book accounting* que se encontra formalizada em contrato e sua adoção sistematizada.

A formalização do contrato no longo prazo com o fornecedor nacional do coque, cujos termos contratuais são flexíveis para possibilitar a cimenteira representante do Caso 5 decidir quando comprá-lo internamente ou importá-lo, atribuiu importância a prática de avaliação do custo da qualidade do produto em virtude da necessidade de manutenção da qualidade de conformidade do produto diante das diferenças de teor de enxofre do coque quando comprado do fornecedor nacional ou dos internacionais.

A prática avançada de orçamentação em base zero, desconsiderando o Caso 3 que afirma adotá-la mas se encontra no primeiro ano de implantação de processo orçamentário formal, alcança importância nos Caso 5 e 6, os únicos que afirmam adotá-la como prática sistematizada para orçar alguns custos, devido à maior necessidade de controle da execução contratual e planejamento do ressuprimento dos seus principais insumos compatível com as necessidades de produção.

As práticas de avaliação de desempenho avançadas “análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes” e “análise do ciclo de vida do produto” também se mostraram sensíveis à formalidade do contrato, seja no curto ou longo prazos, em que todas as indústrias estudadas que formalizam seus contratos (Casos 3, 4, 5 e 6) declararam adotá-las, inclusive algumas delas fazendo referência a sua adoção por ocasião da elaboração do orçamento.

Além do atributo da formalidade, duração e completude dos contratos, dois outros fatores se mostram associados com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas: a incerteza moderada ou alta percebida nas relações com clientes e os níveis de poder do cliente percebido. Verificou-se que os níveis moderado ou alto de incerteza percebida nas relações com clientes estão associados à adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas e relativas à avaliação de desempenho.

Verificou-se que a percepção de níveis diferentes de poder do cliente influencia o avanço nas práticas paulatinamente: o baixo poder do cliente está associado à ênfase em práticas de contabilidade gerencial tradicionais; quando o poder do cliente percebido se eleva para níveis medianos, observou-se avanço nas práticas relacionadas à avaliação de desempenho que se diversificaram com adoção daquelas avançadas, não financeiras e com foco externo; o nível percebido do poder do cliente se elevando de médio para alto incentivou avanços em outros tipos de práticas de contabilidade gerencial que extrapolam aquelas relativas à avaliação de desempenho.

Quanto ao poder do fornecedor, verificou-se que o alto poder do fornecedor coincide com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas, porém em diversos aspectos (avaliação de desempenho, custos e controle financeiro e planejamento e orçamento) o que não permite entender como este fator contingencial, isoladamente, influencia esse avanço.

Ressalta-se que os atributos distintos das transações e dos contratos (formalidade, duração e completude contratuais e incerteza nas transações) e os fatores contingenciais poder do cliente e do fornecedor percebidos incorporam as implicações do relacionamento entre empresas nas discussões sobre o controle gerencial intra-firma, uma vez que enfatiza a perspectiva relacional no estudo sobre os determinantes do avanço nas práticas de contabilidade gerencial.

Assim, alinhando a Teoria da Contingência com a Teoria dos Custos de Transação no estudo das práticas de contabilidade gerencial, confirma-se a tese de que as práticas de contabilidade gerencial são influenciadas pelas características contratuais das relações com fornecedores e clientes, em que a ausência de contratos ou a sua existência a curto ou longo prazo e seu nível de completude impactam no avanço dessas práticas.

Além desta confirmação, entende-se que o nível de incerteza percebido nas relações com clientes e o nível de poder do cliente também se mostram associados com a adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

A realização deste estudo extrapolou os propósitos para os quais foi destinado em virtude de ter permitido aprendizados: teórico, metodológico, acadêmico e profissional à

pesquisadora. Como aprendizado teórico, ressalta-se o reforço no entendimento da necessidade de complementariedade de abordagens teóricas para compreensão da realidade, especialmente no contexto corporativo. A simbiose entre as Teorias dos Custos de Transação e da Contigência favoreceram a ampliação do entendimento da realidade vivenciada pelas indústrias integrantes deste estudo, numa dimensão que talvez não fosse alcançada sob as lentes de uma teoria isoladamente.

A complexidade da realidade empírica parece não se “encaixar” perfeitamente no poder explicativo de uma única teoria, demandando a associação com outras, a fim de preencher as lacunas no entendimento que essa complexidade acarreta.

Adicionalmente, os desafios metodológicos impostos para realização desta pesquisa também proporcionaram aprendizados, especialmente na coleta e na análise das informações obtidas. A aplicação das técnicas de coleta, entrevista e observação direta, requereram da pesquisadora o desenvolvimento de habilidades para lidar com as limitações dessas técnicas e captar as informações necessárias ao desenvolvimento do estudo.

Para as discussões dos achados, as habilidades requeridas foram no trato de um volume grande de dados, a fim de permitir o conhecimento necessário para obtenção da familiaridade com os Casos estudados, olhar além das impressões iniciais e ver evidências através de múltiplas lentes.

Nos aspectos acadêmico e profissional, a realização desse estudo proporcionou maior maturidade teórica e melhorou a compreensão dos Casos estudados, cuja realidade é colorida pelo contexto social no qual se inserem, permitindo visualizar oportunidades de contribuição prática deste estudo às entidades que dele fizeram parte.

Ressalta-se que existe o compromisso com as indústrias estudadas em retornar os resultados da pesquisa para cada uma delas, revelando-se em oportunidade na qual essas empresas podem refletir sobre seus sistemas de controle gerencial, ao mesmo tempo em que a academia pode retribuir e contribuir, minimamente, com quem precisa melhorar a eficácia de seus controles e reduzir seus custos de transação.

5.2 SUGESTÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

Durante o percurso para a realização deste estudo, foi possível identificar oportunidades de pesquisas futuras. Assim, sugere-se a realização de estudo semelhante, baseados em *survey* com indústrias de setores econômicos diversificados, que possibilitem inferências destinadas a

ampliar o entendimento sobre o impacto dos atributos distintivos das transações e contratos nas relações comerciais no avanço das práticas de contabilidade gerencial.

A perspectiva relacional no estudo das práticas de contabilidade gerencial pode ser analisada sob a ótica de outros aportes teóricos, como a Teoria dos *Stakeholders*, uma vez que clientes e fornecedores são importantes partes interessadas.

Outros estudos podem investigar práticas de contabilidade gerencial específicas, como, por exemplo, o *open book accounting*, adotadas por empresas que utilizam diferentes estruturas de governança das transações, como forma de discutir aspectos de competição ou cooperação inteorganizacional.

Sugere-se também a realização de estudo que investigue a causalidade reversa, isto é, se e como as práticas de contabilidade gerencial influenciam a completude contratual, ao invés de serem influenciadas por ela.

Além do poder do cliente e do fornecedor, fatores como o grau de profissionalismo da gestão das empresas familiares e seu ciclo de vida devem ser acrescentados em estudo que objetive discutir o nível de formalidade contratual nas transações com clientes e fornecedores e o seu impacto na adoção de práticas de contabilidade gerencial avançadas.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. **Advances in Management Accounting**. v. 15, p. 229-247, 2006a.
- _____. R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**. v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006b.
- _____. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**. v. 40, p. 2-27, 2008.
- ABERNETHY, Margaret A; STOELWINDER, Johannes U. The Role of Professional Control in the Management of Complex Organizations. **Accounting Organizations and Society**. v. 20, n. 1, p.1-17, 1995.
- AGNDAL, Henrik; NILSSON, Ulf. Different open book accounting practices for diferente purchasing strategies. **Management Accounting Research**. v. 21, p. 147-166, 2010.
- AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. **Contemporary Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 271-301, Summer, 2004.
- _____. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**. v. 32, p. 1-27, 2007.
- ALBU, Nadia; ALBU, Catalin Nicolae. Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania. **Journal of International Financial Management & Accounting**. v. 23, nº 3, p. 245-276, 2012.
- ALMEIDA, Diogo; SANTOS, Marco Aurélio Reis dos; COSTA, Antônio Fernando Branco. Aplicação do Coeficiente Alfa de Cronbach nos Resultados de um Questionário para Avaliação de Desempenho da Saúde Pública. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30. 2010, São Carlos, SP, *Anais eletrônicos ...* São Carlos: ENEGE, 2010. Disponível em: <
http://abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_131_840_16412.pdf> Acesso em: 30 abril 2017.
- ALVESSON, Mats; KÄRREMAN, Dan. Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. **Accounting, Organizations and Society** v. 29, p. 423-444, 2004.
- AMORIM, Cristina Santos; SILVA, Fábio Carlos da; AMIN, Mario Miguel. Análise swot da indústria de laticínios da microrregião de São Félix do Xingu (PA). **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente, Maringá (PR)**, v. 8, nº 1, p. 9-29, jan./abr. 2015.
- ANAMACO- Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção. Vendas do varejo de material de construção crescem 3% em janeiro. Disponível em:
http://docs.wixstatic.com/ugd/04e4dc_d9b5c68e8da0488097f21c2d8ff3c0d9.pdf. Acesso em 31.05.18.

ANDERSON, Hannon W.; DEKKER, Henri C. Management Control for Market Transactions: The Relation Between Transaction Characteristics, Incomplete Contract Design, and Subsequent Performance. *Management Science*. v. 51, n. 12, p. 1734-1752, 2005.

ANDERSON, Shannon W.; DEKKER, Henri C.; BBELE, Alexandra Van den. Costly Control: An Examination of the Trade-off Between Control Investments and Residual Risk in Interfirm Transactions. *Management Science*. v.63, n. 7, p. 2163-2180, jul 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10 ed, São Paulo: Atlas, 2010. Disponível em: <https://integrado.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522478392>. Acesso em: 28 abril de 2017.

ANH, Doan Ngoc Phi; NGUYEN, Duc-Tho; MIA, Lokman Western management accounting practices in Vietnamese enterprises Adoption and perceived benefits *Pacific Accounting Review*. v. 23, nº 2, p. 142-164, 2011.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de Metodologia Científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. 2 ed., São Paulo: Atlas, 2011. Livro digital: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522466153/pageid/3>. Acesso em: 28 de abril de 2017.

ARANTES, Ariana Fernandes. JABBOUR, Ana Beatriz Lopes; JABBOUR, Charbel José Chiappetta. Adoção de Práticas de Green Supply Chain Management: mecanismos de indução e a importância das empresas focais. *Production*. v. 24, nº. 4, p. 725-734, out-dez, 2014.

ASSIS, J. de; FERREIRA, J. D.; MARTINS, H. H.; SCHNEIDER, M. B. Cadeia produtiva do leite no Brasil no contexto do comércio internacional. *Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR*, Umuarama, v. 17, n. 1, p. 63-93, jan./jun. 2016.

AZEVEDO, Pedro Lins de. **Custos de Transação e Desempenho Contratual: o Caso da Terceirização da Atividade de Manutenção em Refinarias da Petróleo Brasileiro S.A.** 2015. 95 f. Dissertação. (Mestrado Profissional em Administração) – Programa de Pós-graduação em Administração – PROPAD, Universidade Federal de Pernambuco, Recife. Disponível em: < <https://www.ufpe.br/mpa/images/Dissertacoes/dissertao%20-%20pedro%20lins%20de%20azevedo.pdf> > Acesso em: 28 abril 2017.

BAINES, Annette; LANGFIELD-SMITH, Kin. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*. v. 28, p. 675-698, 2003.

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**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 285p., São Paulo, 2012.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William. Economia das organizações: entendendo a relação entre as organizações e a análise econômica. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (Org.). **Handbook de estudos organizacionais**. v. 3. São Paulo: Atlas, 2012. v 3, p. 131-179.

BEDFORD, David S.; MALMI, Teemu; SANDELIN, Mikko. Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. **Accounting, Organizations and Society**. v. 51, p.12-28, May, 2016 (in progress).

BERRY, A. J. et al. Management Control in na Area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise. **Accounting Organizations and Society**, v.10, n. 1, p. 3-28, 1985.

BEUREN, Ilse Maria; FACHINI, Gilson Jobert; NASCIMENTO, Sabrina do. Evidências de Isomorfismo nas Funções da Controladoria das Empresas Familiares Têxteis de Santa Catarina. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. v. 7, n.13, p. 35-62, Jan-Jun 2010

BOYNS, Trevor; EDWARDS, John Richard. The construction of cost accounting systems in Britain to 1900: the case of the coal, iron and steel industries. **Business History**. v. 39, nº 3, 1997.

BREITENBACH, Raquel; SOUZA, Santos de. Estrutura, Conduta e Governança na Cadeia Produtiva do Leite: um estudo multicase no Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Administração – REAd**. v 82, nº 3, p. 750-781, 2015.

BRITTEN, Nycky. Entrevistas Qualitativas. In: POPE, Catherine; MAYS, Nicholas. **Pesquisa Qualitativa na Atenção à Saúde**. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. p. 23 – 31.

BURROWES, Geoff; SYME, Barbara. Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers. **Abacus**. v. 36, n. 2, p. 226-241, 2000.

CAGLIO, Ariela; DITILLO, Angelo. A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions. **Accounting, Organizations and Society**. v. 33, p 865-898, 2008.

_____. Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. **Management Accounting Research**. v. 23, p. 61-78, 2012.

CALLADO, Antônio André Cunha; PINHO, Marcos Aurélio Benevides de. Evidências de Isomorfismo Mimético sobre Práticas de Gestão de Custos entre Micro e Pequenas Empresas de Diferentes Setores de Atividade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/ago, 2014.

CÂMARA, Rosana Hoffman. Análise de Conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações. **Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia**. v. 6, n.º 2, p. 179-191, jul/dez, 2013

CAO, Zhi; LUMINEAU, Fabrice. Revisiting the interplay between contractual and relational governance: A qualitative and meta-analytic investigation. **Journal of Operations Management** v. 33–34, p. 15-42, 2015.

CARVALHO, André Pereira de; BARBIERI, José Carlos. Inovações Socioambientais em Cadeias de Suprimento: um estudo de caso sobre o papel da empresa focal. **RAI – Revista de Administração e Inovação**. v. 10, n.1, p.232-256, Jan./Mar. 2013.

CECCHINI, Mark; LEITCH Robert; STROBEL, Caroline. Transfer Pricing: Factors to Consider. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**. P. 5-11, set./out., 2015.

CHENHALL, Robert H. Management Control Systems Design within its Organizational Context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p.127-168, 2003.

_____; LANGFIELD-SMITH, Kim. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 1-19, 1998a.

_____. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: na empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. v. 23, nº. 3, p. 243-264, 1998b.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Interorganizational cost management and relational contexto. **Accounting, Organizations and Society** v. 29, p. 1-26, 2004.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de. Os Métodos de Custeio Utilizados nas Maiores Indústrias de Santa Catarina. **GESTÃO.Org**. v. 10, n.02, p.324 – 343, maio/ago. 2012.

CUNHA, Christiano França da; SAES, Maria Sylvia Macchione; MAINVILLE, Denise Yvonne. Análise da complexidade nas estruturas de governança entre supermercados e produtores agrícolas convencionais e orgânicos no Brasil e nos Estados Unidos: a influência do custo de transação e de mensuração. *Revista de Administração*. v.48, n.2, p.341-358, abr./maio/jun. 2013.

CURADO, Carla; MANICA, José. Management control systems in Madeira Island largest firms: evidence on the balanced scorecard usage. **Journal of Business Economics and Management**. v. 11, n.4, p. 652-670, 2010.

DAS, T.K.; TENG, Bing-Sheng. Trust, Control, and Risk in Strategic Alliances: An Integrated Framework. **Organization Studies**. v. 22, nº 2, p. 251-183, 2001

DEKKER, Henri C. On the boundaries between intrafirm and interfirm managementaccounting research. **Management Accounting Research**. v. 31, p. 86–99, jun. 2016.

DENT, J. F. Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. **Accounting, Organizations and Society**. v. 15, p. 3–25, 1990.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**. V. 48, n.º 2, p. 147-160, 1983.

DING, Rong; DEKKER, Henri C.; GROOT, Tom. Risk, partner selection and contractual control in interfirm relationships. **Management Accounting Research**, v. 24, p. 140-155, 2013.

DOMINGOS, Hélde Araújo; PEREIRA, Benedito Dias. Relação Contratual dos Pequenos Produtores Rurais da Comunidade “Cedral” Município de Rosário Oeste – MT: coordenação vertical e a informalidade dos contratos na produção de mandioca. **Revista de Estudos Sociais**. v. 13, nº 26, p. 1-17, 2011.

DONALDSON, Lex. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. (org.) **Handbook de Estudos Organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 2012. p.104-134.

DORNELES, Tathiane Marques; BINOTTO, Eraline; HOLGADO-SILVA, Heloisa Cristina; RODRIGUES, Wesley Osvaldo Pradella. Análise dos atributos das transações e estruturas de governança do setor apícola de Mato Grosso do Sul. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. v. 10, n. 2, p. 3-23, maio-ago/2014.

EISENHARDT, Kathleen M. Building Theories from Case Study Research. **Academy of Management Review**. v.14, nº 4, p. 532-550, 1989.

ESPEJO, Marcia Maria dos Santos Bortolucci; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma Análise Crítico-Reflexiva da Compreensão da Adoção dos Artefatos de Contabilidade Gerencial sob uma Lente Alternativa – a Contribuição de Abordagens Organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações - FEARP/USP**, v. 3, n. 5, p. 25 - 43 jan./abr. 2009.

FAGUNDES, Jair Antonio; PETRI, Marly; LAVARDA, Rosalia Barbosa; RODRIGUES, Marcos Rogério; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; SOLLER, Cristina Crespo. Estrutura Organizacional e Gestão sob a Ótica da Teoria da Contingência. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 78, p. 52-63, set-dez. 2010.

FARIA, Evandro Rodrigues de; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; e GONÇALVES, Márcio Augusto. Avaliação dos Riscos do Pregão Eletrônico: uma abordagem pela teoria da nova economia institucional. **Revista de Ciências da Administração**. v. 15, n. 37, p. 211-227, 2013.

FIANI, Ronaldo. Teoria dos Custos de Transação. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia (Org.). **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

FLICK, W. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FOLAN, P.; BROWNE, J. A review of performance measurement: towards performance management. **Computers in Industry**. v. 56, n. 7, p. 663-680 2005.

FRANCO, Maria Laura Publisi Barbosa. **Análise do Conteúdo**. 2ª ed. Brasília: Liber Livro Editora, 2007.

GIBBONS, Robert. Transaction-Cost Economics: Past, Present, and Future? **The Scandinavian Journal of Economics**. v. 112, n.º 2, p. 263-288, 2010.

GARCIA, Renato; SCUR, Gabriela. Ciclo de vida do cluster e a evolução das capacitações das empresas: uma análise do sistema local de cerâmica de revestimento de Santa Gertrudes. **Revista Pymes, Innovación y Desarrollo**, Mercosul, v. 4, n.º 1, p. 95-114, 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GLAISTER, Keith W.; DINCER, Omer; TATOGLU, Ekrem; DEMIRBAG; Mehmet; ZAIM, Selim. A causal analysis of formal strategic planning and firm performance Evidence from an emerging country. **Management Decision**. v. 46, n. 3, p. 365-391, 2008.

GONÇALVES, Alessandra; ATAMANCZUK, Mauricio João; DACIÊ, Franciele do Prado Daciê; SANTOS, Edicreia Andrade dos. A fumicultura em pequenas propriedades: Uma análise com produtores de tabaco sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 22, 2015, Foz do Iguaçu. *Anais eletrônicos ...* Brasil: CBC, 2015. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3872>. Acesso em: 03 maio 2016.

GRAFTON, Jennifer; MUNDY, Julia. Relational contracting and the myth of trust: Control in a co-opetitivesetting. **Management Accounting Research**, article in press, 2016.

GREJO, Letícia Mاتيولli; PAVÃO, Juliane Andressa; CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; ABBAS, Katia. Análise Crítica das Pesquisas sobre o Tema Custos da Qualidade. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**. v. 6, n. 1, p. 81-97, 2015.

GROULX, Lionel-Henri. Contribuição da Pesquisa Qualitativa à Pesquisa Social. In: POUPART, J. *et al.* (Org.). **A Pesquisa Qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos**. Petrópolis: Vozes, 2008. p. 95- 124.

GUERREIRO, Reinaldo; BIO, Sérgio Rodrigues; MERSCHMANN, Elvira Vazquez Villamor. Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. **The International Journal of Logistics Management**. v. 19, n.º 3, p. 389 – 407, 2008.

GUIDRY, Flora; HERRIGAN, James O.; CRAYCRAFT, Cathy. CVP analysis: a new look. **Journal of Managerial Issues**. v.10, n.º 1, p 74 – 87, 1998.

HALDMA, Toomas; LÄÄTS, Kertu. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**. v. 13, p. 379-400, 2002.

HANSEN, Stephen C.; OTLEY, David T; VAN DER STEDE, Win A. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**. v. 15, p. 95-116, 2003.

HENNART, Jean-François. Perspectivas de Custos de Transação em Relações Interorganizacionais. In: CROPPER, Steve *et al.* **Handbook de Relações Interorganizacionais da Oxford**. Porto Alegre: Bookman, 2014.

HOPWOOD, Anthony G. Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. **Accounting, Organizations and Society**. v. 21, p. 589-590, 1996.

HOQUE, Zahirul. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. **The British Accounting Review**. v. 46, p. 33-59, 2014.

HYVÖNEN, Johanna. Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: evidence from Finland and Australia. **Advances in International Accounting**, v.18, p. 97–120, 2005.

JAKOBSEN, Morten. Management accounting as the inter-organisational boundary. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 6, nº 1, p. 96 – 122, 2010.

_____. Intra-organisational management accounting for inter-organisational control during negotiation processes. **Qualitative Research in Accounting & Management**. v. 9, nº 2, p. 92-122, 2012.

JENSEN, Michael C. Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process. **European Financial Management**. v. 9, nº. 3, p. 379-406, 2003.

JÓIA, Luiz Antonio. Geração de Modelos Teóricos a Partir de Estudos de Casos Múltiplos: da teoria à prática. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (Org.). **Pesquisa Qualitativa em Administração**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV Editora. 2007, p. 123-149.

JARILLO, J. Carlos. On Strategic Networks. **Strategic Management Journal**. v. 9, p. 31-41, 1988.

JONES, Tracy A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**. v. 10, nº 3, p. 96 – 100, 1998.

JOSHI, P.L. The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**. v. 10 p. 85-109, 2001.

JOSHI, Prem Lal; BREMSER, Wayne G.; DESHMUKH, Ashutosh; KUMAR, Rajesh. Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries. **Accounting Perspectives/Perspectives Comptables**. v. 10, nº 1, p. 23-53, 2011.

KAMAL, Shah. Historical Evolution of Management Accounting. **The Cost and Management**. v. 43, p. 12-19, 2015.

KAPLAN, Robert S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 8, nº 4, p. 539 – 545, 2012.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. P. The balanced scorecard – measures that drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, p. 70–79, January/February, 1992.

KITZINGER, Jenny. Grupos Focais. In: POPE, Catherine; MAYS, Nicholas. **Pesquisa Qualitativa na Atenção à Saúde**. 3ed. Porto Alegre: Artmed, 2009. p. 33–43.

KLEIN, Luciana. **A Influência dos Fatores Contingenciais nas Práticas Gerenciais de Indústrias Paranaenses**. 2014. 94 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-graduação em Contabilidade: mestrado e doutorado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, Disponível em: < <http://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/36392> > Acesso em: 01 maio 2017.

_____; ALMEIDA, L. B. A Influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses. **Revista Universo Contábil**, v. 13, n. 3, p. 90-119, jul./set., 2017.

KULMALA, Harri I; PARANKO, Jari; RAUVA, Erkki Uusi. The role of cost management in network relationships. **International Journal Production Economics**. v. 79, p. 33-43, 2002.

LAWRIE, G.; COBBOLD, I. Third-generation balanced scorecard: evolution of an affective strategic control tool. **International Journal of Productivity and Performance Management**. v. 53, n. 7, p. 611-623, 2004.

LEITE, Edileia Gonçalves; DIEHL, Carlos Alberto; MANVAILER, Ramão Humberto Martins. Práticas de Controladoria, Desempenho e Fatores Contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p. 85-107, abr./jun., 2015

LIBBY, Theresa; LINDSAY, R. Murray. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. **Management Accounting Research**. v. 21, p. 56-76, 2010.

LUMINEAU, Fabrice; MALHOTRA, Deepak. Shadow of the contract: how contract structure shapes interfirm dispute resolution. **Strategic Management Journal**. . v. 32, p 532–555, 2011.

LUO, Yadong; TAN, Justin. Structuring international joint ventures: how should contractual design be aligned with environmental conditions? **Management International Review**. v. 43, nº2, p. 185-211, 2003.

MACHADO, Maria João Cardoso Vieira. Variáveis Contingenciais aos Métodos de Valoração dos Produtos: estudo empírico em PME's industriais portuguesas. **RBGN-Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. v. 13, p. 396-414, 2011.

MACHO-STADLER, I.; PÉREZ-CASTRILLO, J. D. An introduction to the economics of information. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2001.

MACOHON, Edson Roberto; BEUREN, Ilse Maria. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial que preponderam em um polo industrial moveleiro. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. v. 15, nº 45, p. 09-22, maio/ago. 2016.

MAHER, Michael. Contabilidade de Custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MENITA, Paulo Renato; VANALLE, Rosângela Maria; SALLES, José Antonio Arantes. Análise da estrutura de governança como fator de redução de riscos em transações para aquisição de farinha de trigo. In: XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 30, 2010, São Paulo. Anais eletrônicos... Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_113_741_14826.pdf. Acesso em: 20 maio 2018.

MANSFIELD, Edwin; YOHE, Gary. **Microeconomia: teoria e aplicações**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2011. Livro Digital. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522484942/pageid/5>. Acesso em: 28 abril 2017.

MARQUES, Kelly Cristina Mucio; SOUZA, Rodrigo Paiva; SILVA, Marcia Zanievicz da. Análise SWOT da abordagem da contingência nos estudos da contabilidade gerencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 117-136, jan./abr. 2015.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEDEIROS, Priscilla Yung; LEVY, David Carletti. A análise empírica dos fatores que possibilitaram entradas na indústria de cimento brasileira **RAM-Revista de Administração Makenzie**. v.16, nº 6, p. 220-251, nov/dez 2015.

MELNYK, S.A; STEWART, D.M; SWINK, M. Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze. **Journal of Operations Management**. v. 22, n. 3, p. 209-217, 2004.

MENEGUETTI, Naila Fernanda Sbsczk Pereira; SOUZA, Mariluce Paes de; SOUZA FILHO, Theophilo Alves de. ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA NA CADEIA PRODUTIVA DA CASTANHA-DA-AMAZÔNIA. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade - RMS**, v. 5, nº. 3, set./dez., 2015.

MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Win A. **Management Control Systems: performance measurement, evaluation and incentives**. 2º ed. England: Pearson Education Limited, 2007.

MOORAJ, Stella; OYON, Daniel; HOSTETTLER, Didier. The Balanced Scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? **European Management Journal**. v. 17, n. 5, p. 481-491, 1999.

MONTOVANI, Flávio Roberto. **Desenho e Uso de Sistemas de Controle Gerencial Focados nos Clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da Teoria da Contingência**. 2012. 118 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26062012-153954/pt-br.php>> Acesso em: 17 abril 2017.

MOURITSEN, Jan; THRANE, Sof. Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations. **Accounting, Organization and Society**, v. 31, p. 241-275, 2006.

NEELY, A. The evolution of performance measurement research. **International Journal of Operations & Production Management**. v. 25, n. 12, p. 1264-1277, 2005.

OLIVERIA, Alan Santos de. Contingência Organizacional e Mensuração de Desempenho: um estudo em ONGs brasileiras. 2017. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017.

OTLEY, David. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

_____. Extending the Boundaries of Management Accounting Research: developing systems for performance management. **British Accounting Review**, v. 33, p. 243-261, 2001.

_____. Management Control and Performance Management: whence and whither? **The British Accounting Review**. v. 35, p. 309-326, 2003.

_____. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**. v. 31, p. 45-62, 2016.

_____; BERRY, A. J. Control, Organisation and Accounting. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

PAES, Mariluce; AMIN, Mário M.; GOMES, Sebastião Teixeira. Agronegócio do leite: características da cadeia produtiva do estado de Rondônia. In: **Congresso SOBER**, 47, 2009, Petrolina-PE. *Anais eletrônicos ...*Petrolina: SOBER, 2009. Disponível em: <sober.org.br/palestra/12/04O234.pdf>. Acesso: 16 maio 2018.

PAVLATOS, Odysseas; PAGGIOS, Ioannis, Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, nº 1, p. 81 – 98, 2009.

_____; KOSTAKIS, Hara. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**. v. 31, p. 150-164, 2015.

PETROBRÁS. Coque: Informações Técnicas (versão 1.0), 2015. Disponível em: <file:///C:/Users/kkna1/Documents/DOCTORADO%20DISCIPLINAS/PROJETO%20TESE/POS%20QUALIFICAÇÃO/ARTIGOS%20ANALISE%20DE%20RESULTADO/CIMENTO/coque%20petrobras.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2018

PLUNKETT, J.J.; DALE, B.G. A Review of the Literature On Quality-Related Costs. **International Journal of Quality & Reliability Management**. v. 4, n. 1, p. 40 – 52, 1987.

PONDÉ, João Luiz. Organização das Grandes Corporações. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia (Org.). **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

PORTER, Michael E. **Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors: with a new introduction**. New York: Free Press. 1980.

_____. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004

QUINTART, Aimable; ZISSWILLER, Richard. **Teoria Financeira**. Lisboa: Editora Caminho S.A., 1985

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004. P. 76-97.

RIGBY, Darrel; BILODEAU, Bárbara. **Management Tools & Trends 2011**. Bain&Co., Boston, MA, 2011.

_____. **Management Tools & Trends 2015**. Bain&Co., Boston, MA, 2015.

ROCHA, Alba Valéria Moraes Amaral; GUERREIRO, Reinaldo. Efeitos do advento da agência reguladora sob a ótica da Economia dos Custos de Transação (ECT) no nível de eficiência de serviços públicos prestados: Um estudo na SABESP. **Contabilidade, Gestão e Governança**. v. 16, nº. 1, jan./abr., 2013.

ROLAND JR, Romeu Oliveira; MACENO, Marcell Mariano Corrêa. **Análise da cadeia de suprimentos do coque de petróleo na indústria cimenteira brasileira**. 2016. 31 f. Monografia – Curso de Especialização em Gestão de Suprimentos, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

ROMANO, Pietro; FORMENTINI, Marco. Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation **International Journal of Production Economics**. v. 137, p. 68-83, 2012.

ROSSING, Chistian Plesner; ROHDE, Carsten. Transfer pricing: aligning the research agenda to organizational reality. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 10, n. 3, p. 266-287, 2014

SANDELIN, Mikko. Operation of management control practices as a package - A case study on control system variety in a growth firm context. **Management Accounting Research**. v. 19, p. 324-343, 2008.

SANTOS, Felipe de Oliveira; JESUS, Sâmia Regina Picanço de; SOUZA, Waldemar Antônio da Rocha de; CAVALCANTE, Tristão Sócrates Baptista. Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista de Contabilidade e Controladoria**. v. 8, nº 2, p. 23-48, mai./ago, 2016.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Manual de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Leonardo Lemos da Silveira; SILVEIRA, Rafael Alcadipani da. Por uma Epistemologia das Práticas Organizacionais: A contribuição de Theodore Schatzki. **O&S**. v. 22, n. 72, p. 79-98, jan./mar., 2015.

SANTOS, Liliane Aparecida da Silva; MARQUES, Denílson Bezerra. Burocracia e Economia dos Custos de Transação: Uma análise da relação entre a Universidade Federal de Pernambuco e a Refinaria Abreu e Lima. **Administração Pública e Gestão Social**. v. 7, n.º 1, jan-mar, 2015.

SARTO, Victor Hugo Rocha; ALMEIDA, Luciana Togeiro de. A TEORIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO: UMA ANÁLISE A PARTIR DAS CRÍTICAS EVOLUCIONISTAS. **Revista Iniciativa Econômica**. v. 1, n.º 3, 2014.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.

_____; VAROUTSA, Evangelia. The Institutional Theory Perspective. In: HAKANSSON, Hakan; KRAUS, Kale; LIND, Johnny. (Orgs.) **Accounting in Networks**. Routledge Studies in Accounting: New York, 2010.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations: ideas and interests**. 3ª ed., London: SAGE Publications, 2008.

SCHIFFAUEROVA, Andrea; THOMSON, Vince., A review of research on cost of quality models and best practices. **International Journal of Quality and Reliability Management**. v.23, n.4, p. 1-23, 2006.

SILVA, Jucelino Almeida da; ALBUQUERQUE, José de Lima. Implantação do código de barras em um sistema de controle de estoques: O caso de uma agroindústria. **Custos e @gronegocio on line**. v. 1, n. 2, Jul/Dez, 2005. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v1/gestao%20de%20estoques.pdf>. Acesso em: 22 fev 2017.

SILVEIRA, Marina Aparecida; WANDER, Alcido Elenor. Os Mecanismos de Coordenação da Cadeia Produtiva das Sementes de Gramíneas Forrageira em Goiás: um estudo de caso à luz da Economia dos Custos de Transação. **LATIN AMERICAN JOURNAL OF BUSINESS MANAGEMENT. LAJBM**. v. 6, n.º. 2, jan-jun, 2015.

SIMONS, Robert. Accounting Control Systems and Business Strategy: na empirical analysis. **Accounting Organizations and Society**., v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

_____. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 112, p. 127-143, 1990.

SOARES, Selene de Souza Siqueira; SAES, Maria Sylvia Macchione. Distribuição de combustível no estado de São Paulo: estruturas de governança e mecanismos complementares de coordenação. **Revista de Administração**. v.50, n.2, p.241-253, abr./maio/jun., 2015.

SOUZA, Marcos Antonio de; SCHNORR, Carla Schnorr; FERREIRA, Fernanda Baldasso. Análise das Relações Custo-Volume-Lucro como Instrumento Gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**. v. 5, n.º 12, p. 109-134, 2011.

SOUZA, Rodrigo Paiva. **Collaborative Practices**: na investigation of relationship among inter-organizational cost management approach, transaction costs and aliance risk management. 2015. 159 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em:<
<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18012016-170217/pt-br.php>> Acesso em: 29 set 2016.

SPEKLÉ, Roland F. Explaining Management Control Structure Variety: a transaction cost economics perspective. **Accounting, Organizations and Society**. v. 26, p. 419-441, 2001.

_____. Towards a Transaction Cost Theory of Management Control. **Working Paper**. P. 1-21, mar., 2002.

_____. Configurations of Control: a Transaction Cost Approach. **Working Paper**, p. 1-25, ago., 2003

SULAIMAN, Maliah bt; AHMAD, Nik Nazli Nik; ALWI, Norhayati. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**. v. 19, nº 4, p. 493-508, 2004.

SUOMALA, Petri; LAHIKAINEN, Tommi; YUJÄNÄINEN, Jouni Lyly; PARANKO, Jari. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**. v. 7, n. 1, p.71-96, 2010.

TESSIER, Sophie; OTLEY, David. Conceptual development of Simons' Levers of Control framework. **Management Accounting Research**. v. 23, p. 171-185, 2012.

TILLEMA, Sandra; VAN DER STEEN, Martijn. Co-existing concepts of management control the containment of tensions due to the implementationof lean production. **Management Accounting Research**. v. 27, p. 67-83, 2015.

UDDIN, Mohammed Belal; HASSAN, Md. Riad. Conceptual framework of interorganizational cost management: A critical analysis. **ASA University Review**, v. 5, n. 2, p. 1-14, 2011.

UYAR, Ali. Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. **Eurasian Journal of Business and Economics**. v. 3, nº 6, p. 113-125, 2010.

_____; BILGIN, Necdet. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**. v. 30, p. 398-408, 2011.

VAN DER MEER-KOOISTRA, Jeltje; VOLSSELMAN, Ed G. J. Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. **Accounting, Organizations and Society**. v. 25, p. 51-77, 2000.

VANELLE, Rosangela Maria; SALLES, José Antonio Arantes. Relação entre montadoras e fornecedores: modelos teóricos e estudos de caso na indústria automobilística brasileira. **Gestão da Produção**, v. 18, n. 2, p. 237-250, 2011.

VIANA, Fernando Luiz Emerenciano. Considerações sobre a indústria de fabricação de cimento. Informe Técnico do ETENE - Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste – ETENE. ano VIII, nº 5, ago. 2014.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Por uma boa Pesquisa (Qualitativa) em Administração. In: VIREIRA, M.M.F.; ZOUAIN, D. M. (Org.) **Pesquisa Qualitativa em Administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

WAWERU, Nelson Maina. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. **Problems and Perspectives in Management**. v. 8, nº 3, p. 165-182, 2010.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce. Análise de Rentabilidade dos Segmentos de Mercado de Empresa Distribuidora de Mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, n. 35, p. 68 - 83, maio/agosto 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v15n35/v15n35a06.pdf>. Acesso: 22/fev/2017.

WILLIAMSON, Oliver E. Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. **Journal of Law and Economics**. v. 22, nº. 2, p. 233-261, 1979.

_____. The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. **American Journal of Sociology**, v. 87, nº 3, p. 548-577, 1981.

_____. **The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting**. New York: Free Press, 1985.

_____. Strategizing, Economizing, and Economic Organization. **Strategic Management Journal**. v. 12, p. 75-94, 1991.

_____. The Theory of the Firm as Governance Structure: From Choice to Contract. **The Journal of Economic Perspectives**, v. 16, nº. 3, p. 171-195, 2002.

WOODWARD, Joan. **Industrial Organization, Theory and Practice**, New York: Oxford University Press, 1977.

_____. **As Instituições Econômicas do Capitalismo: firmas, mercados, relações contratuais**. São Paulo: Pezco Editora, 2012.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZYLBERSZTAJN, Décio. Economia das organizações. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; NEVES, Marcos Fava (Org.). **Economia e gestão dos negócios agroalimentares**. São Paulo: Pioneira, 2000. p. 23-38.

_____. **Estruturas de Governança e Coordenação do Agribusiness: Uma Aplicação da Nova Economia das Instituições**. 1995. Tese (Livre Docência) - Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo,

APÊNDICE A - Roteiro de Entrevista Semi-Estruturada

I. Perfil do Respondente e da empresa:

Gênero:

() Masculino () Feminino () Outro.

Qual a sua idade? _____

Qual o seu maior nível de escolaridade? _____

Qual sua área de formação? _____

Qual cargo/função que exerce na empresa?

Quanto tempo atua no cargo? _____

Por favor, indique qual o principal setor de atuação da sua empresa:

Por favor, indique quantos anos sua empresa atua no mercado:

Por favor, indique qual a abrangência do mercado da sua empresa (local, regional, nacional, internacional): _____

II e III. Atributos Distintivos dos Contratos e dos Ativos Comprados e Produzidos

Objetivo: Identificar características contratuais que predominam nas relações entre a empresa estudada e seus principais clientes e fornecedores, referentes à duração dos contratos, complexidade dos contratos e demais fatores contratuais. Identificar características da especificidade dos ativos comprados e dos produzidos.

FORNECEDORES

Qual a principal matéria-prima da sua indústria?

1. Como ocorre as negociações com potenciais fornecedores dessa principal matéria-prima? São celebrados contratos com fornecedores?

2. Qual é o tempo de vigência predominante dos contratos (incluindo aditivos) entre a empresa e seus principais **fornecedores**?

3. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto à inclusão de todos os termos necessários sobre os detalhes da transação?

3.1 Qual é a sua percepção sobre a especificação dos termos relevantes sobre os detalhes da transação?

4. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto à inclusão de todos os termos necessários sobre como gerenciar a transação?

4.1 Qual é a sua percepção sobre a especificação dos termos relevantes sobre como gerenciar a transação?

5. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto à inclusão de todos os termos necessários sobre como avaliar a performance contratual, com critérios pré-estabelecidos para premiar ou punir o desempenho do fornecedor?

5.1. Qual é a sua percepção sobre a especificação dos critérios relevantes para premiar ou punir o desempenho do fornecedor?

6. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto à inclusão de todos os termos necessários sobre como cooperar, coordenar e resolver conflitos entre as partes?

6.1. Qual é a sua percepção sobre a especificação dos termos relevantes sobre como cooperar, coordenar e resolver conflitos entre as partes?

7. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto à inclusão de todos os termos necessários sobre como encerrar a transação?

7.1. Qual é a sua percepção sobre a especificação dos termos relevantes sobre como encerrar a transação?

8. Como percebe a flexibilidade e resiliência de termos nas cláusulas contratuais que são particularmente vulneráveis a um ambiente externo incerto (por exemplo, políticas de mercado e governamentais) ou recursos externos?

9. Como percebe os contratos se especificam princípios gerais ou diretrizes para lidar com várias contingências que são susceptíveis de surgir durante a execução contratual?

10. Como percebe os contratos com os principais **fornecedores** quanto ao fornecimento de alternativas ou possíveis soluções para responder a diferentes contingências que possam surgir durante sua execução?

11. Qual a frequência que ocorre aditivos contratuais de prazo e/ou de valor durante a vigência dos contratos de fornecimento?

11.1 Qual a frequência que ocorre aplicação de multas, rescisões antecipadas e distratos antecipados?

12. Qual é o prazo médio habitual entre a negociação com os potenciais fornecedores e a data de assinatura do contrato (ou fechamento da transação)?

12.1 Qual é o prazo médio habitual entre a data de assinatura do contrato e a entrega do insumo?

12.2. Há extrapolações frequentes destes prazos?

13. Quais critérios a empresa adota para selecionar um fornecedor?

13.1 Fornecedores contratados anteriormente têm preferência?

14. Os contratos com os três principais fornecedores totalizam montante monetário representativo?

15. Quanto ao objeto da contratação (insumo ou serviço) qual o nível de especificidade (pouco ou nenhum uso alternativo fora da relação negociada) percebido por você?

16. Como é a oferta do número de fornecedores diretos e indiretos?

16.1 Existem fornecedores localizados próximos a empresa?

17. Qual é o tamanho (volume) de pedidos, sua frequência e a frequência de entrega dos pedidos relacionados aos principais insumos?

18. Os principais insumos adquiridos dos fornecedores são encontrados facilmente no mercado?

19. Que poder a sua empresa tem para alterar os contratos com seus fornecedores?

20. Quais dificuldades a empresa teria em encontrar negócios alternativos caso seu principal fornecedor optasse por outro cliente?

21. Há quanto tempo sua empresa trabalha com os seus principais fornecedores atuais?

22. Há quanto tempo sua empresa faz contrato com seus principais fornecedores atuais?

23. Qual é o número de fornecedores ativos em sua carteira?

24. Qual a porcentagem aproximada do total de compras da sua empresa que deriva dos três maiores fornecedores atuais?

CLIENTES

1. Quem são os clientes de vocês? É feito contrato com eles?

2. Qual é o tempo de vigência predominante dos contratos entre a empresa e seus principais **clientes**?

3. Sobre os contratos/acordos celebrados entre a empresa e seus principais **clientes** É extenso?

Especifica muitas questões?

Contém acordos detalhados sobre a gestão da transação?

Contém acordos detalhados sobre os direitos e deveres das partes?

Contém acordos detalhados sobre a performance do contrato?

Contém acordos detalhados sobre a gestão de conflitos?

Contém acordos pormenorizados sobre o término da cooperação?

É importante na gestão da transação?

Deixa espaço para interpretação?

É complementado por acordos informais?

4. Qual o nível de especificidade (pouco ou nenhum uso alternativo fora da relação negociada/personalização) percebido por você em relação ao principal produto da empresa, vendido a seus clientes?

5. Que poder a sua empresa tem para alterar os contratos com seus clientes?

6. Quais dificuldades a empresa teria em encontrar negócios alternativos caso seu principal cliente optasse por outro fornecedor?

7. Há quanto tempo sua empresa vende para os seus principais clientes atuais?

8. Há quanto tempo sua empresa faz contrato com seus principais clientes atuais?

9. Qual o número de clientes ativos em sua carteira?

10. Qual a porcentagem aproximada do total de vendas da sua empresa que deriva dos três maiores clientes atuais?

11. Como você percebe o poder de barganha dos clientes?

IV. Práticas Contábeis Gerenciais

Objetivo: Identificar como é adotada cada prática de contabilidade gerencial.

1. Como são utilizadas as seguintes práticas de custos e controle financeiro? (Perguntar primeiro se adotam e, em seguida para aquelas adotadas, perguntar como/qual frequência).

a) Modelos de controle de estoque

b) Análise financeira dos estoques

c) Análise dos preços de venda

d) Cálculo do custo unitário

e) Separação entre os custos fixos e variáveis

f) Método de apropriação de custos.

g) Cálculo da margem de contribuição e de lucro

h) Avaliação do custo da qualidade do produto

i) Metodologia do custo-meta

j) Custeio Baseado em Atividade

l) Preço de transferência

m) Gestão Inteorganizacional de custos

n) *Open Book Accounting*

2. Como são utilizadas as seguintes práticas de avaliação de desempenho? (Perguntar primeiro se adotam e, em seguida para aquelas adotadas, perguntar como/qual frequência).

- a) Análise de custo/volume/lucro
- b) Análise de lucratividade do produto
- c) Análises de lucratividade por cliente
- d) Análise do fluxo de caixa
- e) Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos
- f) Medidas não financeiras relacionadas aos empregados.
- g) Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.
- h) Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.
- i) Benchmarking
- j) Análise da cadeia de valor
- l) Análise do ciclo de vida do produto

3. 3. Como são utilizadas as seguintes práticas de planejamento e orçamento? Perguntar primeiro se adotam e, em seguida para aquelas adotadas, perguntar como/qual frequência).

- a) Orçamento para controle de custos
- b) Orçamento para planejamento
- c) Orçamento flexível
- d) Previsão de longo prazo
- e) Orçamento base zero
- f) Orçamento baseado em atividades

V. Fatores Contingenciais Internos

Objetivo: Contextualizar o ambiente interno da empresa quanto ao enfrentamento de contingências relacionadas à estratégia, estrutura organizacional, tamanho e tecnologia.

1. Qual o percentual do total das vendas que se aplica a estratégia de liderança em custos, na qual o foco predominante é o de alcançar baixo custo em relação aos concorrentes?

2. Qual o percentual do total das vendas que se aplica a estratégia de diferenciação, na qual o foco principal é a criação de produtos/serviços de qualidade superior, atendimento ao cliente, imagem da marca e/ou desempenho?

3. Qual o percentual do total das vendas que se aplica a estratégia de foco, na qual a empresa se dedica a atender um segmento do mercado que é mal servido por concorrentes?

4. Como é a estrutura organizacional da empresa?

4.1. Existem áreas/departamentos especializados para cada atividade ou possui uma estrutura divisional?

4.2. Quantos são os níveis hierárquicos existentes entre a alta administração e o pessoal de nível operacional?

4.3. Existem descrições de trabalho formais e regras e regulamentos escritos?

4.4. Há ênfase na formação profissional dos funcionários e especializações profissionais?

5. Como é a delegação de autoridade (centralizado ou descentralizado) do presidente-executivo aos subordinados, quanto:

5.1. à participação nas principais tomadas de decisões operacionais.

5.2 desenvolvimento de novos produtos e serviços.

5.3 contratação e demissão de pessoal administrativo.

5.4 seleção de novos investimentos.

5.5 precificação de novos produtos e mudanças significativas nos preços de produtos/serviços existentes. e

5.6 quanto a alocações orçamentárias?

6. Como é o relacionamento entre gestores e funcionários? Existe simpatia e proximidade?

7. Como percebe a estrutura organizacional quanto à flexibilidade e adaptação às mudanças no mercado?

8. Qual é a média do faturamento (Receita Bruta em R\$) anual de sua empresa?

9. Qual é o número de funcionários da sua empresa?

10. Quanto aos processos da empresa, qual a sua percepção sobre:

10.1 o nível de rotina,

10.2 complexidade,

10.3 padronização,

10.4 automatização,

10.5 interdependência entre equipes e

10.6 variedade das atividades?

11. Qual é sua percepção quanto ao nível de clareza do desempenho das tarefas desenvolvidas pelos funcionários? As variações são facilmente analisadas?

VI. Fatores Contingenciais Externos

Objetivo: Contextualizar o ambiente externo da empresa quanto ao enfrentamento de contingências relacionadas à incerteza ambiental, concorrência, poder dos clientes, e poder dos fornecedores.

1. Como percebe o nível de previsibilidade (previsível ou imprevisível) das mudanças de: preços, qualidade, disponibilidade de materiais e componentes, demanda de clientes, tecnologias de produção, inserções de novos produtos por fornecedores e concorrentes, regulamentações, dentre outros? Esses fatores contribuem para delinear o cenário de incerteza ambiental enfrentado pela empresa. Nesse sentido, como é o contexto no qual sua empresa se insere?

2. Qual é o nível de concorrência (hostil ou amigável) no ambiente de atuação da empresa, quanto a:

2.1 vendas e distribuição,

- 2.2 qualidade e variedade de produtos,
- 2.3 preços,
- 2.4 participação de mercado e
- 2.5 quanto ao serviço ao cliente?

APÊNDICE B – Convite para Participar de Pesquisa de Doutorado

Prezado gestor,

Sou Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida, doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba e convido sua empresa para participar da minha pesquisa de doutoramento, intitulada: "Controle Gerencial nas Relações entre Organizações: um estudo sob a perspectiva da Teoria dos Custos de Transação", desenvolvida sob a orientação do prof. Dr. Antônio André Cunha Callado.

Dirijo-me, mui respeitosamente, a V. S^a., com o intuito de solicitar sua colaboração para autorizar a realização de entrevistas, previamente agendadas, com funcionários da empresa que trabalhem com a gestão de contratos com fornecedores e clientes e funcionários que estão relacionados com funções de controle gerencial, especialmente o controller. Se possível, realizar visitas a empresa. Ressaltamos que a participação da sua empresa é muito valiosa, por se tratar de estudo sustentado em pesquisa de campo para ser desenvolvido. Garantimos o anonimato da empresa e dos entrevistados e salientamos que a pesquisa não envolverá informações financeiras sigilosas.

Esclarecemos que, nesse primeiro contato, solicitamos apenas a anuência da empresa em participar da pesquisa. Se aceitar participar, posteriormente, contataremos para agendamento da realização das entrevistas. Tão logo a pesquisa esteja concluída, retornaremos para apresentação dos resultados.

Certos de contar com a atenção e compreensão de Vossa Senhoria no tocante ao exposto acima, antecipamos nossos sinceros agradecimentos e colocamo-nos à sua inteira disposição para os esclarecimentos necessários, através do telefone (83) 98815-3292 ou por este e-mail.

Cordialmente,

Karla Katiuscia Nóbrega de Almeida
Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal da Paraíba

ANEXO A – Parecer do CEP

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA

**PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP****DADOS DO PROJETO DE PESQUISA**

Título da Pesquisa: Controle Gerencial nas Relações entre Organizações: um estudo sob a perspectiva da Economia dos Custos de Transação

Pesquisador: KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA

Área Temática:

Versão: 1

CAAE: 76631417.0.0000.5188

Instituição Proponente: Universidade Federal da Paraíba

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 2.312.257

Apresentação do Projeto:

Trata-se de um projeto de pesquisa egresso do PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC - DOUTORADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, da UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB, da aluna KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA, sob orientação do professor Antônio André Cunha Callado.

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Analisar a relação entre as práticas de Contabilidade Gerencial e as características contratuais das relações entre organizações.

Objetivos Secundários:

- a) Identificar quais práticas de Contabilidade Gerencial são utilizadas nas organizações estudadas.

Endereço: UNIVERSITARIO S/N

Bairro: CASTELO BRANCO

CEP: 58.051-900

UF: PB

Município: JOAO PESSOA

Telefone: (83)3216-7791

Fax: (83)3216-7791

E-mail: eticaccsufpb@hotmail.com

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 2.312.257

b) Relacionar o uso das práticas de Contabilidade Gerencial às características das transações e dos contratos entre organizações.

c) Relacionar o uso das práticas de Contabilidade Gerencial aos modos de estrutura de governança da transação.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Riscos:

Considerando que toda pesquisa envolvendo seres humanos envolve risco, o dano eventual que este estudo poderá ocasionar de imediato aos participantes é mínimo, relacionado este a um possível desconforto psicológico no ato da entrevista ou no preenchimento do questionário, devido ao tempo de duração e às perguntas relacionadas à características dos contratos com principais fornecedores e clientes e às práticas de contabilidade gerencial.

Benefícios:

Em termos teóricos, espera-se que o estudo contribua para fomentar o debate acadêmico sobre a perspectiva relacional e neo-institucional econômica nos estudos sobre Controle Gerencial intra-firma. Como implicações práticas, espera-se que os achados possam revelar desalinhamentos entre as práticas de contabilidade gerencial e as características dos contratos, acarretando a necessidade de mudanças no sistema de Controle Gerencial das empresas, com vistas à melhoria na sua eficácia e à economia dos custos de transações desses controles.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

presente projeto apresenta coerência científica, mostrando relevância para a academia, haja vista a ampliação do conhecimento, onde se busca, principalmente, analisar a relação entre as práticas de Contabilidade Gerencial e as características contratuais das relações entre organizações.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Todos os Termos de Apresentação Obrigatória foram anexados tempestivamente.

Recomendações:

RECOMENDAMOS QUE AO TÉRMINO DA PESQUISA, A PESQUISADORA RESPONSÁVEL ENCAMINHE AO COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA DO CENTRO DE CIÊNCIAS DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA, RELATÓRIO FINAL, DOCUMENTO DEVOLUTIVO COMPROVANDO QUE OS DADOS FORAM DIVULGADOS JUNTO À INSTITUIÇÃO ONDE OS MESMOS

Endereço: UNIVERSITÁRIO S/N
Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900
UF: PB Município: JOÃO PESSOA
Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: eticaccsufpb@hotmail.com

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 2.312.257

PESQUISA NA ÍNTEGRA, TODOS EM PDF, VIA PLATAFORMA BRASIL, ATRAVÉS DE NOTIFICAÇÃO, PARA OBTENÇÃO DA CERTIDÃO DEFINITIVA.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

Tendo em vista o cumprimento das formalidades éticas e legais, SOMOS DE PARECER FAVORÁVEL A EXECUÇÃO DO PRESENTE PROJETO, DA FORMA COMO SE APRESENTA, SALVO MELHOR JUÍZO.

Considerações Finais a critério do CEP:

Certifico que o Comitê de Ética em Pesquisa do Centro de Ciências da Saúde da Universidade Federal da Paraíba – CEP/CCS aprovou a execução do referido projeto de pesquisa.

Outrossim, informo que a autorização para posterior publicação fica condicionada à submissão do Relatório Final na Plataforma Brasil, via Notificação, para fins de apreciação e aprovação por este egrégio Comitê.

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_982894.pdf	13/09/2017 15:49:33		Aceito
Outros	aprovacao.pdf	13/09/2017 15:44:04	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Outros	carta.pdf	13/09/2017 15:43:01	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Outros	entrevista.doc	13/09/2017 15:41:58	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Outros	questionario.doc	13/09/2017 15:41:21	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Outros	certidao.pdf	13/09/2017 15:40:23	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE2.doc	13/09/2017 15:37:37	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de	TCLE1.doc	13/09/2017 15:37:20	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito

Endereço: UNIVERSITARIO S/N
Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900
UF: PB Município: JOAO PESSOA
Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: eticaccsufpb@hotmail.com

UFPB - CENTRO DE CIÊNCIAS
DA SAÚDE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DA PARAÍBA



Continuação do Parecer: 2.312.257

Ausência	TCLE1.doc	13/09/2017 15:37:20	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto.doc	13/09/2017 15:36:15	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Orçamento	orcamento.doc	13/09/2017 15:35:40	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Cronograma	CRONOGRAMA.doc	13/09/2017 15:33:43	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito
Folha de Rosto	folha.pdf	13/09/2017 15:33:19	KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

JOAO PESSOA, 03 de Outubro de 2017

Assinado por:

Eliane Marques Duarte de Sousa
(Coordenador)

Endereço: UNIVERSITARIO S/N
Bairro: CASTELO BRANCO CEP: 58.051-900
UF: PB Município: JOAO PESSOA
Telefone: (83)3216-7791 Fax: (83)3216-7791 E-mail: eticaccsufpb@hotmail.com